

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO



**EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y
DONACIONES: PROBLEMAS
CONSTITUCIONALES Y COMUNITARIOS.**

**MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR**

Jesús Félix García de Pablos

Bajo la dirección de los doctores

Pedro-Manuel Herrera Molina
Mercedes Ruiz Garijo

Madrid, 2010

- ISBN: 978-84-693-3357-0

Universidad Complutense de Madrid

TESIS DOCTORAL

**EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y
DONACIONES: Problemas Constitucionales y
Comunitarios**

Mayo 2008

Jesús Félix García de Pablos

Directores:

D. Pedro-Manuel Herrera Molina
D^a. Mercedes Ruiz Garijo

ÍNDICE

	<u>Páginas</u>
INTRODUCCIÓN.....	5

ASPECTOS GENERAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS

I

LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS: SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA Y EN DERECHO COMPARADO

1.1. SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	8
1.2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN EL DERECHO POSITIVO ESPAÑOL.....	15
1.2.1. Nacimiento del Gravamen en España.....	15
1.2.2. La Reforma Tributaria de Mon-Santillán de 1845.....	16
1.2.3. La Revolución de 1868.....	18
1.2.4. La Reforma Tributaria de F. Villaverde.....	19
1.2.5. La II República.....	22
1.2.6. La Reforma Tributaria de 1964.....	23
1.3. REFERENCIA AL DERECHO COMPARADO.....	26
1.3.1. La Imposición sobre las Adquisiciones Gratuitas en Derecho Comparado.....	26
1.3.2. Modelos de Imposición en el Derecho Comparado.....	31
1.3.3. Conclusiones del Análisis del Derecho Comparado.....	39
1.3.4. Administración del Impuesto.....	42

II

CONCEPTO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

2.1. CONCEPTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	44
2.1.1. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones como gravamen de las Adquisiciones a título gratuito.....	45
2.1.2. Modalidades del Impuesto de Sucesiones y Sucesiones	51
2.2. NATURALEZA DEL IMPUESTO.....	53
2.2.1. Imposición sobre la Riqueza.....	53
2.2.2. El Impuesto sobre adquisiciones gratuitas como tributo integrante de la Imposición Personal	54
2.2.3. Naturaleza del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.....	59
2.3. FUNDAMENTO DEL IMPUESTO: INTRODUCCIÓN.....	61
2.4. FUNDAMENTO DEL IMPUESTO.....	62
2.5. FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS.....	63
2.5.1. Las Transmisiones Gratuitas como elementos representativos de la capacidad Económica del Contribuyente.....	66
2.5.2. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones como medio para conseguir un sistema Tributario justo.....	79
2.5.2.1. Progresividad del Sistema Tributario.....	79
2.5.2.2. Generalidad.....	88

	<u>Páginas</u>
2.5.2.3. Principio de Igualdad.....	92
2.5.2.4. No Confiscatoriedad.....	96
2.5.2.5. Sistema Tributario Justo.....	105
2.5.3. Imposición sobre el Capital.....	107
2.5.4. Las Transmisiones Gratuitas y el Principio de Equidad Tributaria.....	114
2.5.5. El Impuesto sobre Sucesiones como Complemento al sistema fiscal: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras figuras tributarias.....	118
2.5.6. Funciones Extrafiscales.....	120
2.5.6.1. Los Impuestos sucesorios y las razones de Justicia Social.....	121
2.5.6.2. Eficacia Económica.....	124
2.5.6.3. Protección de los Principios Constitucionales.....	128
2.6. FUNDAMENTOS EXTRATRIBUTARIOS.....	130
2.6.1. El Impuesto como Compensación al Estado por sus Servicios.....	130
2.6.2. Participación del Estado en las Transmisiones de Riqueza	132
2.6.3. El Impuesto Sucesorio como forma de Control Social sobre la Riqueza.....	133

PROBLEMAS CONSTITUCIONALES

III

PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

3.1. INTRODUCCIÓN.....	136
3.2. LA PRESUNTA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	141
3.2.1. Vulneración del Principio de Capacidad Económica.....	144
3.2.2. Posibles Violaciones del Principio de Capacidad Económica.....	153
3.2.3. El Principio de Seguridad Jurídica.....	166
3.2.4. Los Principios de Generalidad e Igualdad.....	173
3.2.5. Complejidad del Impuesto y los Defectos de Gestión.....	175
3.2.6. Vulneración del Principio de no Confiscatoriedad: El Impuesto sobre Sucesiones tributario y el Sistema Tributario Español.....	178
3.3. TRATAMIENTO DISCRIMINATORIO DE LAS TRANSMISIONES "INTER VIVOS" "LA ELEVADA IMPOSICIÓN SOBRE LAS DONACIONES".....	187
3.3.1 La sujeción de las Ganancias Patrimoniales en el Donante.....	187
3.3.2. La Inaplicación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los Coeficientes Correctores y Actualización.....	188
3.3.3. La Presunta e ilógica Disparidad de Trato entre las Donaciones a la Hora de la Fijación de la Base Liquidable.....	190
3.4. INCUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DEL IMPUESTO.....	192
3.4.1. La Reducida Recaudación del Impuesto.....	192
3.4.2. Diferencias con los Países de la Unión Europea.....	193
3.4.3. Diferencias entre Comunidades Autónomas.....	193
3.5. FALTA DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA.....	199
3.6. OTROS ARGUMENTOS.....	206
3.3. CONCLUSIONES.....	207

IV

DISTRIBUCIÓN CONSTITUCIONAL DE COMPETENCIAS

4.1. LA LEY 29/1987, DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	218
4.1.1. Características del Impuesto	218
4.1.2. Obligación Real y Personal de contribuir.....	224
4.1.3. Determinación de la Deuda Tributaria.....	228
4.1.3.1. Hecho Imponible.....	228
4.1.3.2. Base Imponible y Liquidable.....	229
4.1.4. Clases de Reducciones.....	237
4.1.4.1. Reducciones Personales.....	237
4.1.4.2. Reducciones por Acumulación de Donaciones.....	240
4.1.4.3. Reducciones objetivas.....	241
4.1.4.4. Transmisión de la Empresa Familiar o de Participaciones en Entidades Exentas. en el Impuesto sobre el Patrimonio.....	251
4.1.4.5. Análisis Crítico de los Beneficios Fiscales a la Transmisión de la Empresa Familiar.....	263
4.1.4.6. Regulación en otros países.....	273
4.1.5. Tipo de Gravamen y la Cuota Tributaria.....	277
4.1.6. Deuda Tributaria.....	280
4.2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS ENTRE EL ESTADO Y LAS C. AUTÓNOMAS.....	282
4.2.1. Alcance de la Cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.....	282
4.2.2. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en los Territorios Forales.....	294
4.2.3. Regulación Normativa en las Comunidades de Territorio Común.....	311
4.3. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA REGULACIÓN NORMATIVA EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS.....	354
4.4. ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS EN RELACIÓN A LOS TRIBUTOS CEDIDOS.....	357

PROBLEMAS DE DERECHO COMUNITARIO

V

LA RESIDENCIA COMO FACTOR DE DISCRIMINACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIONES GRATUITAS EN ESPAÑA

5.1. LA RESIDENCIA COMO FACTOR DE DISCRIMINACIÓN.....	388
5.2. LA INAPLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR LA ADQUISICIÓN "INTER VIVOS" DE LA EMPRESA FAMILIAR O EL PATRIMONIO CULTURAL POR CIUDADANOS NO RESIDENTES: PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y POSIBLE DISCRIMINACIÓN COMUNITARIA.....	397
5.2.1. Introducción.....	397
5.2.2. La Posible Infracción del Principio de Justicia Tributaria del Artículo 31 de la Constitución Española.....	399
5.2.3 Infracción de la Legislación Comunitaria.....	409

5.3 LA POLÍTICA FISCAL SOBRE LOS NO RESIDENTES COMO FACTOR DE DISCRIMINACION	426
5.3.1. La Política Fiscal Nacional sobre los "No Residentes".....	426
5.3.2. Las Libertades Económicas en la Unión Europea.....	431
5.4. REDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.....	447
5.4.1. Reducciones Forales.....	448
5.4.2. Reducciones en Territorio Común.....	458

VI

LOS BENEFICIOS FISCALES O LA SUPRESIÓN REGIONAL DEL IMPUESTO COMO AYUDAS DE ESTADO

6.1. LOS BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR COMO POSIBLES AYUDAS DE ESTADO.....	506
6.1.1. Introducción: la Competencia Fiscal perjudicial en la Unión Europea.....	506
6.1.2. Concepto de Ayudas de Estado de carácter Fiscal.....	515
6.1.3. Los Beneficios Fiscales a la Transmisión de la "Empresa Familiar" en la legislación Española, como posible ayuda de Estado.....	533
6.2. LAS AYUDAS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE LA "EMPRESA FAMILIAR" EN LA NORMATIVA AUTONÓMICA.....	559
6.2.1. Sistema de Financiación Español y el Derecho Comunitario.....	559
6.2.2. La Capacidad de las Comunidades Autónomas para crear y regular los Impuestos.....	560
6.2.3. La Posible consideración de las Medidas Fiscales como Ayudas de Estado.....	563
6.2.4. La Medida Fiscal Autonómica como Medida Fiscal Selectiva.....	565
6.2.5. La Sentencia del caso Azores.....	569
6.2.6. Las Reducciones Autonómicas a la creación y transmisión de la Empresa Familiar, como Medidas Generales.....	577

VII

CONCLUSIONES

7.1. CONCLUSIONES FINALES.....	587
BIBLIOGRAFÍA.....	595

INTRODUCCIÓN:

Históricamente la *Imposición Personal sobre la riqueza* ha provocado fuertes polémicas doctrinales entre sus detractores y partidarios, debate que actualmente se ha centrado en España en relación con la posible supresión de los Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es, sin embargo, una figura clásica en la mayor parte de los sistemas tributarios de los países democráticos¹, aunque con escasa importancia recaudatoria que en contadas ocasiones supera el 1% de los ingresos impositivos (en España representa el 1,25% de los ingresos totales y el 2,23% de los ingresos de los Impuestos directos en 2006)², pero vigente en la mayoría de los países más avanzados de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (O.C.D.E.)³. Actualmente, no obstante, a pesar de su larga tradición en el sistema fiscal español, como se reflejará en la evolución histórica de este gravamen, está sufriendo una profunda crítica en España como en otros países, que afecta al fundamento del mismo como a sus funciones, y que ha culminado en nuestro país a través de la vía legislativa con las reformas introducidas en los años 2006, 2007 y 2008 por diferentes Comunidades Autónomas, amenazando con reducir la base de aplicación del Impuesto a la mínima expresión. Por estas razones es necesario, en mi opinión, el estudio de dicho impuesto en orden a la clarificación de su significado en un sistema tributario moderno, su papel en el nuevo sistema de financiación autonómica que se avecina para el año 2009 y las necesarias reformas de cara a su posible mantenimiento.

Con esta finalidad, este trabajo parte del estudio de la de la naturaleza y el fundamento de este tributo en concordancia con los principios generales de naturaleza tributaria señaladas en el Artículo 31.1 de la Constitución España (C.E.), ya que son las bases exclusivamente tributarias sobre las que debe basarse esta imposición. Sin olvidar, las funciones extrafiscales, que esta forma de imposición puede ayudar a consolidar dicho objetivo, como la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución que señala expresamente la Ley General Tributaria.

Por otra parte, es necesario un análisis pormenorizado de los argumentos enunciados por la Doctrina española en orden a la presunta inconstitucionalidad del Impuesto sobre adquisiciones gratuitas en nuestro país, que han generado un movimiento profundo a favor de la supresión de

¹ L. DE PABLOS ESCOBAR, *La Imposición sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación para el I.E.F, Mimeo, pág. 7; y OCDE, Revenue Statistecs.

² La imposición patrimonial representó 23.930.863 millones de € en el año 2006, un 11,30% de los ingresos totales en 2005.

³ En España representa aproximadamente el 1,25 % de los ingresos totales. Los países de la O.C.D.E. que cuentan con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aparecen recogidos en el estudio del derecho comparado de este trabajo.

dicha tributación. Así como, si en el modelo de imposición español están vigentes aquellos defectos señalados por la doctrina o si por el contrario, aquél es plenamente equiparable con los modelos en derecho comparado de los países más avanzados de la Unión Europea (U.E.)

Además de los argumentos tradicionales que enumeran diversos aspectos del gravamen que no concuerdan presuntamente con la norma constitucional española, es necesario estudiar, además, el tratamiento que la Ley que regula el Impuesto y la normativa autonómica establecen en relación con los ciudadanos “no residentes” y su congruencia que la normativa constitucional y la legislación comunitaria. El respeto de la legislación estatal y autonómica, también, a las libertades comunitarias, ya que nos encontramos ante un gravamen donde se ha cedido la capacidad normativa a las Comunidades Autónomas, en temas que afectan directamente a aquellas libertades en relación con los beneficios fiscales otorgados y relativos a la transmisión de la empresa familiar.

Beneficios que pueden constituir una ayuda de Estado, tanto los concedidos por la legislación estatal o autonómica, de acuerdo con la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (T.J.C.E.) Junto al desarrollo de la normativa estatal se enuncia la normativa foral sobre este gravamen, así como el establecido para el año 2008 por las Comunidades Autónomas de régimen común, para identificar la magnitud de las diferencias que pueden desfigurar el hecho imponible de un impuesto, gravamen de titularidad estatal, que puede afectar al principio de igualdad garantizado constitucionalmente, así como al principio de “no-discriminación comunitario”, cuando los beneficios fiscales autonómicos sólo son aplicables a los sujetos pasivos residentes en España, al no haberse cedido el rendimiento del Impuesto en relación con los ciudadanos no residentes en España.

Las desigualdades entre Comunidades, así como el resultado de una profusa regulación autonómica, pueden haber afectado a la misma configuración del hecho imponible, cuando dicha competencia es exclusiva del Estado. Para lo cual es necesario, la determinación del concepto de impuesto cedido y el respeto a la concepción que de él tenga la Constitución Española. En un año, en que se someterá a debate el nuevo modelo de financiación de las comunidades Autónomas y cuando las últimas reformas estatutarias han realizado previsiones sobre el mismo.

Solamente después del estudio pormenorizado de la variada legislación, de las formulaciones doctrinales que se han vertido en contra de la tributación actual de las adquisiciones gratuitas en España, así como de su concordancia con la legislación comunitaria, puede abordarse la reforma o supresión de este gravamen. Ahora, cuando parece que las transmisiones gratuitas dentro de la unidad familiar han quedado fuera de tributación en las adquisiciones “mortis causa” en la mayoría de las Comunidades, así como, en la una parte importante de Comunidades, también, por vía de donaciones.

Finalmente, se exponen las conclusiones de este trabajo, que modestamente, pueden servir de punto de reflexión a la hora de diseñar el nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas para el año 2009, así como el encuadramiento la tributación de las adquisiciones gratuitas en dicho modelo con las necesarias reformas.

I

LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS: SITUACIÓN ACTUAL EN ESPAÑA Y EN EL DERECHO COMPARADO

1.1 SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN ESPAÑA

Esta figura tributaria ya era ya conocida en la antigüedad, desde entonces, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se ha conservado con diferentes formulaciones normativas en los diversos sistemas tributarios que se han desarrollado en la historia reciente. Si este Impuesto ya lo encontrábamos en la antigua Roma⁴, será, sin embargo, en una época posterior transcurrida la Edad Media, con el establecimiento de la personalidad jurídica del Estado⁵ y la determinación de las finalidades a conseguir a través de dicha institución, cuando surgirá la necesidad de señalar una serie de fuentes de ingreso para su consecución. En este objetivo destacó la *imposición patrimonial* como una fuente importante de recursos y que fue superada por la *imposición personal* a partir de la segunda mitad del siglo XIX, constituyendo hoy ésta última, la base de un sistema tributario moderno.

Dentro de la imposición patrimonial, a diferencia del *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, vigente solamente en España, Francia, Suecia, Luxemburgo, Noruega y Finlandia, con tipos más bajos que en España⁶ (en Alemania y Dinamarca ha sido derogado), la *imposición sobre las transmisiones gratuitas* está vigente en la mayoría de los países más avanzados de la O.C.D.E.⁷ y de la Unión Europea (U.E.), como luego veremos al estudiar el derecho comparado. En España, el *Impuesto sobre el Patrimonio Neto* fue introducido por primera vez con la reforma tributaria de 1977, con la finalidad de gravar la totalidad de la riqueza personal de forma periódica y anual, así como la lucha contra el fraude y la consecución de una distribución de la renta y de la riqueza más equitativa. Objetivos que se han ido desdibujando con el tiempo para centrarse en su aspecto censal y complementario del *Impuesto sobre la Renta*⁸. Función a la que debía haber quedado reducido dicho impuesto con una reforma del mismo, cuando ya se ha aprobado su futura supresión⁹.

⁴ En la *vigésima hereditatum* (0,20 por 100), creada por el Emperador Augusto por la Ley *Julia vicessimaria* del año cuatro de nuestra era y que sometía a tributación las herencias y legados con el fin de recompensar la fidelidad y los esfuerzos de los soldados romanos, si bien sus productos iban destinados al Tesoro Público (*Aerarium*). También eran conocidas en aquella época, la imposición sobre los legados entre esposos (*décima hereditatum*) y las donaciones “*inter vivos*” y “*mortis causa*” con motivo de su inscripción en un registro especial ante el Magistrado que superaran los 200 “*solidorum*”.

⁵ J. AREGUI ARAMBURU, *Dos modelos de Estado: la Historia y la Norma*, INAP, 2005, pág. 50.

⁶ No suelen alcanzar los tipos el 1%, frente al máximo español de 1,8%.

⁷ O.C.D.E., Revenue Statistics.

⁸ La Comunidad de Madrid tiene intención de suprimirlo progresivamente en 2010, comenzando con una rebaja en 2008 a través de la Ley 7/2007: (La reforma reduce a seis los tramos de la tarifa de tal manera que el tipo mínimo se sitúa en el 0,18% y el máximo baja desde el 2,5% al 1,5%, lo que simplifica la tarifa y mantiene la progresividad del impuesto). Está prevista su supresión a nivel estatal y no de su reforma, en este sentido ver Pregunta Parlamentaria relativa a la Previsiones acerca de aprobar una reforma del Impuesto sobre el Patrimonio al objeto de darle un carácter censal en la VIII Legislatura. (180/001758), en la que el Gobierno señala que está estudiando en este momento la posible reforma de este impuesto con la idea de reforzar su carácter original, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados y el Senado, Año 2007 VIII Legislatura Núm. 242, págs. 12181 y 12182. Igualmente ver pregunta parlamentaria sobre las *Previsiones acerca de aprobar una reforma del Impuesto sobre el*

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por el contrario, goza de una amplia raigambre en la historia tributaria española, fundamentándose en sus posibilidades como instrumento *redistributivo* de la renta y de la riqueza¹⁰. Sin embargo, en el momento actual del sistema impositivo español ha comenzado un debate sobre su justificación y el futuro de este Impuesto que abarca dos posiciones excluyentes, desde los que defienden su supresión hasta aquellos que abogan por su mantenimiento, si bien ésta última con las reformas correspondientes. En un debate más político que académico pero con efectos muy acusados sobre la normativa del Impuesto.

A la dificultad en la justificación de este tributo, como posteriormente se enunciará, junto con las antipatías que suscita entre los contribuyentes por las circunstancias y el momento que concurren con su devengo, se han añadido las últimas reformas realizadas en España en la normativa estatal y autonómica que han agravado el debate en torno al mencionado gravamen, reduciendo el campo de aplicación a determinados tipos de riqueza, con múltiples exenciones y bonificaciones, las cuales han limitado su campo de aplicación y ha desvirtuado su credibilidad ante los ciudadanos.¹¹

La tendencia en la mayoría de las Comunidades Autónomas en los últimos años ha sido la de rebajar significativamente la carga tributaria del Impuesto, aumentando las reducciones y bonificaciones que pueden aplicar los contribuyentes. A la tradicional exención de las adquisiciones gratuitas por parte del cónyuge, ascendientes y descendientes en las Comunidades forales, se han sumado en el mismo sentido y en relación con las adquisiciones “mortis causa”, las Comunidades limítrofes de Cantabria y La Rioja, a las que se han unido en los últimos tres años las Comunidades de Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Islas Baleares, Madrid y Comunidad Valenciana, sin límite alguno; junto con Andalucía, Aragón, Asturias y Murcia con determinados límites, lo que ha generado la consiguiente polémica,¹² al posibilitar una competencia fiscal entre las distintas Comunidades, nada positiva para la permanencia del gravamen. De acuerdo a lo señalado, quedan fuera de gravamen del impuesto el pariente cercano, salvo en Cataluña, Extremadura y Galicia, sin perjuicio de las reducciones que estas Comunidades han establecido para los descendientes menores de 21 años y

Patrimonio al objeto de darle un carácter censal en la VIII Legislatura. (180/001758), Diario de Sesiones del día 21 de marzo de 2007. Además, *La Proposición de Ley, relativa a la pequeña y mediana empresa y su exención en el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto de sucesiones y donaciones*, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, con la finalidad de que los bienes y derechos afectos a actividades empresariales y profesionales estarán exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio y tendrán una reducción del 95% en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando el sujeto pasivo ejerza la actividad empresarial de forma habitual, personal y directa, siempre que dicha actividad constituya su principal fuente de renta. Boletín Oficial de las Cortes Generales-Congreso de los Diputados del 21 de abril de 2006, nº 240-1, págs. 1 y 2. Que se unió a la rechazada *Proposición no de Ley del mismo grupo, sobre modernización del Impuesto sobre el Patrimonio*. Boletín Oficial de las Cortes Generales-Senado, nº 24.a) del día 12 de mayo de 2005.

⁹ En España, el Consejo de Ministros del día 18 de abril, acordó la elaboración de un Proyecto de Ley por el que se suprime el Impuesto sobre el Patrimonio, con efectos 1 de enero de 2007 y un coste de 1.800 millones de pesetas..

¹⁰ L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Papeles de Trabajo, I.E.F., 2006, pág. 7.

¹¹ M. A. BARBERÁN LAHUERTA, “*El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*”, *Cuadernos de Información Económica*, nº 173, 2003, pág. 73.

¹² Diario el Mundo, día 3 de enero de 2007, Economía, pág. 39.

minusválidos. A dichos beneficios hay que sumar las bonificaciones en las transmisiones “*inter vivos*” con carácter general en Madrid, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León y la Comunidad Valenciana, así como de la aplicación de la tarifa de hasta un 9% en Cataluña, sin perjuicio de las reducciones de carácter objetivo para este tipo de transmisiones. Ello ha tenido como resultado, la reducción enorme de la base del tributo, una desnaturalización del Impuesto que puede conducir a una desaparición gradual del mismo y sin ir acompañada de un profundo debate académico donde se valore su papel actual y sus objetivos de futuro¹³. En E.U.A, por el contrario, ha existido un estudio sobre su posible supresión a cargo de BARTLETT¹⁴ y SLEMROD¹⁵, señalando estos autores las ventajas de su mantenimiento.

En este concierto de circunstancias, es necesario señalar que las especiales características de las adquisiciones sometidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, su significado como gravamen sobre la riqueza y la importancia de este medio fiscal para conseguir recursos para el Fisco, junto con la posibilidad de conocer el patrimonio de los particulares, así como de constituir un instrumento para realizar un mejor reparto de la riqueza y de garantizar una cierta igualdad de oportunidades.

Todo ello, ha determinado que se utilizase como instrumento al servicio de la orientación del poder político de turno con una variedad enorme de textos legislativos. Estas importantes consideraciones deben hacernos plantear si aquellos fundamentos y funciones permanecen vigentes en la actualidad, lo que podría aconsejar su mantenimiento. En cuanto a su recaudación en España, Cuadro nº 1. La imposición sobre herencias y donaciones proporcionó el año 2004, 1.889,337 millones de euros, con un incremento del 16,12% sobre el año precedente.¹⁶ El año 2005¹⁷, la cifra se incrementó en un 20% sobre aquella cantidad, hasta 2.265,606 millones de euros, llegando el año 2006 a 2.565,523 millones de €, un 13,24% sobre el año anterior. Estos datos ponen de manifiesto el vigor de dicho gravamen a pesar de los beneficios fiscales creados¹⁸. Aunque dicha recaudación se encuentra lejos de los ingresos que proporcionan otros impuestos patrimoniales y de carácter eminentemente real, como el de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en el año 2006 (10.085,458 millones € > 19,75%) y el de Actos Jurídicos Documentados 8.073,460 millones de €, > 20,91%)¹⁹.

¹³ L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ..., cit, pág. 8.

¹⁴ B. BARTLETT, *The End of State Tax?*, *Special Report, Tax Notes*, 1997, págs. 105-110.

¹⁵ J. SLEMROD, *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of taxing Rich*, New York, 2000, Harvard University Press and Russell Sage Foundation.

¹⁶ *La Gestión de los Tributos Cedidos a las Comunidades Autónomas: Principales conclusiones extraídas de las Visitas de la Inspección*, Inspección General, Ministerio de Economía y Hacienda, 2005, pág. 18.

¹⁷ *Gestión de los Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas*, Ministerio de Economía y Hacienda, Inspección General, 2006, pág. 18.

¹⁸ L.M. ALONSO GONZÁLEZ, “El Futuro de la Fiscalidad: propuestas para un tejido productivo más competitivo” Instituto de Empresa Familiar, 200, 7-46. Cacha dicho resultado al boom inmobiliario.

¹⁹ Que la modalidad de Actos Jurídicos Documentados tenga una recaudación triple que el Impuesto sobre Sucesiones parece que no es la forma más justa de gravar la riqueza.

Cuadro n: 1

Imposición Patrimonial en España. Recaudación 1982-2006

Ejercicio	Sucesiones y Donaciones	% Año anterior	I. sobre el Patrimonio	Transmisiones Patrimoniales	Actos Jurídicos Documentados	Total
1982	23.784		26.522	86.372		136.678
1983	26.300	10,58	25.873	70.432		122.616
1984	103.893	295,03	69.984	264.343		438.515
1985	129.584	24,73	85.660	332.226		547.495
1986	185.281	42,98	125.762	413.503		724.589
1987	244.976	32,22	170.163	531.859		947.030
1988	283.578	15,76	211.213	707.230	485.434	1.687.471
1989	317.281	11,88	30.150	947.394	645.612	1.940.449
1990	421.899	32,97	478.867	1.245.296	830.492	2.976.587
1991	460.804	9,22	302.368	1.248.167	820.036	2.831.384
1992	480.865	4,35	336.413	1.371.859	885.105	3.074.246
1993	533.781	11,00	369.455	1.312.435	865.549	3.081.231
1994	752.980	41,07	415.708	1.643.683	947.089	3.759.501
1995	708.520	-5,90	39.708	1.707.436	940.822	3.396.480
1996	746.647	5,38	413.904	1.743.172	945.585	3.849.313
1997	921.324	23,39	471.677	2.275.119	1.285.655	4.953.798
1998	981.016	6,48	545.395	2.821.095	1.419.487	5.766.999
1999	1.117.746	13,94	603.756	3.312.687	1.660.043	6.694.246
2000	1.224.703	9,57	70.070	3.810.442	1.847.426	6.952.651
2001	1.347.882	10,06	681.263	4.091.302	1.925.595	8.046.052
2002	1.405.367	4,26	690.779	4.675.639	2.879.205	9.650.994
2003	1.627.017	15,77	1.027.504	6.047.253	3.772.808	12.474.598
2004	1.889.337	16,12	1.057.261	7.171.841	5.282.772	15.401.227
2005	2.265.606	19,90	1.202.621	8.377.862	6.677.315	18.523.404
2006	2.565.523	13,24	1.440.188	10.085.458	8.073.460	22.164.629

Fuente: Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda.2006

Miles de €.

En otro orden de cosas, según los datos presupuestarios de las diferentes Comunidades para el año 2007, se ha previsto un mantenimiento de la recaudación respecto al año anterior²¹, a pesar las nuevas reformas²², así como ligeras reducciones para el año 2008. En este sentido, en los tres últimos ejercicios, a pesar de la creación de numerosos beneficios fiscales en las diferentes Comunidades Autónomas, el crecimiento de la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido extraordinario, del 15,77%, 16,12%, 19,90% y del 13,24%, en los años 2003, 2004, 2005 y 2006, respectivamente, de acuerdo con los informes de la Inspección General del Ministerio de Economía y Hacienda. Aunque la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones según el cuadro nº 1, representó el año 2006 el 11,57% de la recaudación conjunta de los Impuestos sobre el Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y del propio

²⁰ *Gestión de los Tributos cedidos a las Comunidades Autónomas*, Ministerio de Economía y Hacienda, Inspección General, 2006, pág. 22.

²¹ Informe de la Inspección General de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda del año 2006.

²² Presupuestos de Ingresos de las Comunidades Autónomas 2007 y 2008.

Impuesto, frente al 81,92% del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

La situación delicada que sufre el Impuesto en nuestro país, aconseja la revisión de los argumentos que tradicionalmente se han venido utilizando a favor de la *imposición personal sobre la riqueza*, en concreto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su reconsideración en el contexto económico y social actual, bastante distinto al de 1987 en el que se aprobó la actual ley del impuesto.

A la exención en los territorios forales, se han añadido las reducciones que de que se han hecho uso en el marco competencial por parte de la mayoría de las Comunidades de corte liberal, derivado de razones políticas o por la competencia que soportan de propias Comunidades *forales*, que han planteado diversas modificaciones del Impuesto o incluso se han manifestado abiertamente por suprimirlo, aunque referida a las transmisiones entre cónyuges y entre ascendientes y descendientes.²³

Por su parte, la tendencia más progresista se muestra partidaria del mantenimiento del Impuesto, aunque con la introducción de un “*mínimo exento elevado*” que beneficie a las rentas medias y bajas²⁴, como se ha establecido en Andalucía, Aragón, Asturias y Cataluña²⁵.

Se han creado tratos de favor en relación con personas, tipos de riqueza o incluso sectores económicos o empresariales, creando un marco legal más favorable, dando lugar a un intenso proceso de competencia fiscal entre Comunidades y que aún no ha terminado, tal como se refleja en las nuevas reformas del año 2008. En esta situación, la erosión que puede suponer estas medidas para el principio de neutralidad impositiva, la merma de rendimientos y la reducción de la posibilidad de ser instrumento de redistribución de riqueza entre los distintos territorios en relación con sus carencias estructurales y su densidad de población, atentan contra la base misma del tributo.

²³ Así ha ocurrido, sin ningún tipo de limitación, en Cantabria y La Rioja, sumándose el año 2007 las Comunidades de Castilla y León, Madrid y la Comunidad Valenciana. Así como dentro de determinados límites como en las Islas Baleares y Murcia, para las adquisiciones “mortis causa”. La Comunidad de Cataluña se ha quejado de esta competencia al eliminarse determinadas transmisiones gratuitas sin ningún límite en diversas Comunidades Autónomas, pudiendo alentar al cambio de residencia fiscal, *ver el Diario el Mundo del día 3 de enero de 2007, pág. 39*. Canarias mejora las reducciones para los tres primeros grupos y Castilla La Mancha ha introducido una bonificación del 20% para el Grupo II (95% para el Grupo I).

²⁴ El PSOE ha introducido en su programa electoral la simplificación del Impuesto sobre Sucesiones, con la exención para las herencias inferiores a 60.000 euros, lo que excluiría al 80% de los contribuyentes actuales, así como a la vivienda habitual y el negocio familiar, *Diario La Razón del día 16 de enero de 2008, pág. 18*. Así como, declaraciones de la Secretaría de Política Económica y Empleo, “*el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deben ser más progresista y más progresivo*”, frente a los planes del PP. de eliminar dicho Impuesto. Al mismo tiempo que reconoció que el I. sobre el Patrimonio no existe en la mayoría de los países de nuestro entorno, siendo partidaria de un aumento del mínimo exento o la bajada del tipo máximo del 2,5%. *Diario Expansión del día 7 de marzo de 2007, pág. 36*. Cataluña el año 2008 en relación a las transmisiones “inter vivos”.

²⁵ Mínimo exento de Andalucía 500.000€ (con una base imponible inferior a 125.000€ y patrimonio preexistente determinado); Aragón, 100% con un límite de 150.000€ de reducción (patrimonio preexistente menor de 402.678,11€.); Asturias (125.000€ de reducción y patrimonio preexistente inferior a 402.678€). Extremadura y Galicia lo limitan para Grupo I (descendientes menores de 21 años). Cataluña, Grupo I: 18.000€, Grupo II 18.000€, Minusválidos, etc, así como el año 2008 en relación a las transmisiones “inter vivos” por medio de la tarifa.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones ha suscitado grandes debates entre grupos políticos y hacendistas que han puesto en tela de juicio su justificación. En algunos países como Australia, Canadá, Italia, Portugal y Suecia, el Impuesto ha desaparecido prácticamente, mientras que en otros como Austria continúa a niveles testimoniales. Esta corriente reformista ha llegado a España donde se suceden propuestas de reforma e incluso de supresión por parte de políticos y de una parte de la Doctrina. A este estado de cosas se suma la compleja situación española tras la publicación de las Leyes Orgánicas 3/1996 y 7/2001²⁶, por las que se modifica la *Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.)*, y la correspondiente atribución de amplias competencias normativas sobre este Impuesto a las Comunidades de régimen común, con la posibilidad de modificar elementos fundamentales como la tarifa del Impuesto, las reducciones, deducciones o bonificaciones fiscales, y sin limitaciones. Este proceso ha determinado una equiparación de las citadas Comunidades con las de régimen foral y en las que el Impuesto había casi desaparecido, circunstancia que puede crear una competencia fiscal entre las distintas Administraciones para atraer la localización de capitales al mismo tiempo que afecta a la credibilidad del mismo Impuesto, como antes se ha señalado.

La supresión del Impuesto también llegó a la agenda de la reforma fiscal del presidente de E.U.A, *G. BUSH*, unida a otras medidas de carecer económico y fiscal con el objeto de fomentar el ahorro y la consiguiente generación de capitales para conseguir mayores tasas en el crecimiento de la economía norteamericana. Sin embargo, dicha Administración se encontró con la sorpresa de que más de cien millonarios solicitaron al Presidente que diera marcha atrás en su pretensión de suprimir el impuesto sobre transmisiones de patrimonio, como *Warren BUFFET*, el principal accionista de Coca-Cola y cuarta fortuna de los E.U.A., el magnate *George SOROS* y el padre de *Bill GATES*, presidente de Microsoft. El objetivo de esta campaña, de la cual se hizo eco el periódico *The New York Times*, era evitar la creación de “*una aristocracia de la riqueza que transmitiera a sus descendientes el control sobre los recursos de la nación, basándose en la herencia y no en el mérito*”. Se llegaba a la contradicción de que los supuestos beneficiarios del proyecto se oponían a su establecimiento por considerarla contraria al desarrollo económico y para la consecución de la igualdad de oportunidades de los habitantes del país.

Por el contrario, las medidas extremadamente favorecedoras de la transmisión de empresas familiares por causa de muerte e “inter vivos”, así como de determinados elementos patrimoniales (seguros de vida y vivienda habitual) introducidas en España, han creado una imposición sobre sucesiones injusta para algunos autores, como señala ALONSO GONZÁLEZ²⁷, que sólo unos pocos pagan, los sectores sociales más pobres y desfavorecidos que todavía se encuentran materialmente sujetos al Impuesto. Lo que no debe inducir a que simplemente deba eliminarse dicho tributo, ni que sea correcta

²⁶ Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre, de modificación de la Ley /1980, Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, BOE 31/12/01. Ley Orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, BOE 28/12/1996.

²⁷ L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001, pág. 10.

esta última afirmación, ya que el pequeño contribuyente está exento en la mayoría de las Comunidades actualmente, así como el pariente cercano, corriendo la recaudación a cargo de los patrimonios importantes. Precisamente, las mayores recaudaciones provienen de los mayores contribuyentes, lo que no impide que deba estudiarse si hay un trato desigual entre unos y otros contribuyentes, así como del respeto hacia los principios de generalidad, igualdad y justicia tributarias, debido a las numerosas ventajas fiscales establecidas.

En este estado de cosas. Hay que tener en cuenta el fenómeno de la globalización económica²⁸, es decir, la creciente interdependencia existente entre los diferentes países como el resultado de la intensificación del volumen y tipo de operaciones transnacionales sobre bienes, servicios y flujos de inversión y capital, está teniendo su correspondiente repercusión en el ámbito tributario.²⁹ Si la globalización económica ha transformado sustancialmente la base económica sobre la que se han proyectado los sistemas fiscales durante los siglos XIX y XX, ello ha determinado que la mayoría de los países de la O.C.D.E. hayan articulado una progresiva reducción de la carga fiscal sobre las rentas de capital (a través de los denominados “dual income taxes”) y sobre la renta empresarial (básicamente mediante la reducción de los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, en un 25% en los últimos diez años, junto con la proliferación de un gran número de regímenes fiscales).

Esta reducción de las cargas tributarias para evitar la deslocalización, deberá ser compensada sobre aquellas manifestaciones de capacidad económica, no susceptibles de deslocalización (inmuebles y rentas del trabajo). Ello ha dado como resultado en los países de la O.C.D.E., un incremento de gravamen de las rentas del trabajo, como luego se citará al hablar sobre la imposición sobre la riqueza, así como un mayor peso recaudatorio de los impuestos sobre el consumo (se está estudiando actualmente, una posible subida del IVA en España). El resultado ha sido la afectación a la equidad e igualdad del sistema tributario, su progresividad y su función redistributiva, con los riesgos en relación con el mantenimiento del Estado social, su función y su tamaño.³⁰ La llamada “fiscal degeneration”, un fenómeno en el que la mayoría de las reformas tributarias se llevan acabo por motivos ajenos a los de “política fiscal”, habiéndose planteado el cambio del principio de capacidad de pago (*ability to pay*) por un principio de “capacidad económica gravable” (*economic taxable capacity*), evolucionando según la cual un impuesto sólo puede exigirse si la renta que se obtienen del mismo, es superior a la distorsión que tal impuesto inflige en la economía.³¹

Una redistribución de cargas fiscales en el ámbito interno que cada vez resulta más injusta en términos de igualdad fiscal, agravada con el uso excesivo de beneficios fiscales con fines extrafiscales, en la medida de que tales incentivos se han usado con frecuencia a favor de los contribuyentes más influyentes, por lo que el sistema fiscal se está convirtiendo en el llamado

²⁸ GUTTENTAG, *Key issues and Options in internacional Taxation: taxation in an Interdependent World*, BIFD, Nov.2001.

²⁹ J.M. CALDERÓN CARRERO, *La Incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del siglo XXI*, IEF, DOC.Nº 20/06, pág. 5

³⁰ R. AVI-YONAH, *Commentary to the Rosebloom's International tax arbitrage article*, Tax Law Review, Vol. 53, 2000 a).

³¹ B. BRACEWELL-MILNES, *Economic taxable Capacity*, Intertax, vol. 29, núm. 4.

sistema del bienestar para los pudientes (*the tax system is a welfare system for the burdens*)³².

En este estado de cosas, la configuración de los sistemas tributarios está más condicionada por la competitividad internacional y menos por los fundamentos con los principios constitucionales tributarios. Por ello, debería estudiarse la situación de la imposición de las adquisiciones gratuitas y sus funciones en los sistemas tributarios actuales, de cara al mantenimiento de la imposición personal sobre el capital. Con la particularidad que en España está cedida a las Comunidades Autónomas tanto su recaudación, como gran parte de la capacidad normativa sobre el mismo, surgiendo dudas sobre la inconstitucionalidad de este tributo, así como su concordancia con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado y libertades económicas, objeto principal de este estudio.

1.2. EVOLUCIÓN HISTÓRICA EN EL DERECHO POSITIVO ESPAÑOL

1.2.1.- NACIMIENTO DEL GRAVAMEN EN ESPAÑA

El proceso de gravamen de las transmisiones gratuitas ha sido un fenómeno complejo en España³³, que se ha desarrollado a lo largo de un pronunciado período de tiempo. Como ingreso fiscal aparece el Impuesto de Sucesiones en España a finales del siglo XVIII. La Real Cédula de Carlos IV, de 19 de septiembre de 1798, reglamentaba los “oficios de hipotecas”³⁴, a fin de que se consignase en un registro las cargas y gravámenes, y creaba el primer Impuesto sobre las herencias, modificado en 1800, en el que se sometía a tributación, por primera vez, las herencias y legados en línea no directa³⁵ para financiar de modo provisional la Hacienda Real, necesitada de recursos por las guerras contra Francia (Durante la dominación francesa fue establecida la *Contribución del Registro Público*).

La señalada Real Cédula de 1798 establecía la exención para herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta, así como las que se dejaban a favor del alma, y se gravaban al 2% del valor líquido el resto de los bienes; porcentaje susceptible de duplicarse cuando la herencia o legado ascendiese a más de 11.000 reales y siempre que no hubiera vínculo de parentesco con el causante, o un 1% si la herencia o legado fuera entre cónyuges³⁶.

En una segunda etapa, las Cortes de Cádiz, mediante Decreto de 3 de mayo de 1811, crearon un nuevo Impuesto sobre Sucesiones, “la manda pía forzosa”, que consistía en el pago de 12 reales en España y 3 pesos en América por cada testamento que se otorgase. Este tributo resultó estar afectado, en un primer momento, al socorro de las víctimas de la Guerra de la

³² S. STEINMO, *Taxation and Democracy*, Yale University Press, 1993.

³³ J. MARAÑÓN, *Impuestos de Derechos Reales y Transmisión de Bienes y sobre Bienes de las Personas Jurídicas*, Madrid, 1926.

³⁴ J. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *Sobre las Sucesiones.....*, cit., pág.77.

³⁵ J.L. PEÑA ALONSO, *Las Adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 20.

³⁶ M. PESET, *EL Impuesto sobre Sucesiones en nuestra historia*, Palau 14, nº 1, 1987, pág. 20.

Independencia (*de ahí su nombre*), destinándose después a las atenciones generales del Estado.

Sin embargo, a pesar de que en 1821 y bajo el reinado de Fernando VII fue refrendada por las Cortes españolas la Orden de 1798, exigiéndose la “*media annata*”³⁷ o la mitad de las rentas de un año, dada su fuerte resistencia contra la misma, las propias Cortes la abolieron en 1822. No obstante, dicha tributación fue restablecida de nuevo con la restauración absolutista de 1823 hasta 1829.

Un nuevo intento en orden a la implantación del tributo, se realizó a través de tres *Reales Decretos de 31 de diciembre de 1829*, que bajo el título de “Derecho de Hipotecas” y dictados por el Ministro de Hacienda *López Ballesteros*, exigían un 0,5% sobre el valor de los cambios, donaciones y contratos de toda clase, que causasen de algún modo traslaciones del dominio directo o indirecto de bienes inmuebles (un 4% de alcabala en las ventas de fincas) y una *imposición gradual* sobre las sucesiones de vínculos y mayorazgos y sobre los bienes libres, con tipos que iban del 2% para herencias entre cónyuges y un 12% para los herederos abintestato de cuarto grado. Donde destaca, el modo de graduar el Impuesto en función del parentesco y el tipo de sucesión. Durante todo el siglo XIX se mantuvo el principio de proporcionalidad de la tarifa, tratándose de aliviar la carga fiscal sobre las transmisiones entre parientes más cercanos y endurecerla a medida que la distancia de parentesco se incrementaba.³⁸

El 29 de julio de 1830 se publicaron las instrucciones oportunas para “*hacer efectivo el impuesto gradual sobre las sucesiones de vínculos, mayorazgos y patronatos de legos, y sobre las herencias, mejoras y legados, así como para la administración y recaudación del Derecho de Hipotecas*”, que sería pagadero en el acto de tomarse razón en el Oficio de hipotecas, que es de donde provino su nombre de “*Derecho de Hipotecas*”. Respecto a las sucesiones, los tipos impositivos variaban entre el 2% (*herencias entre cónyuges*) y un 12% (*herederos abintestato de cuarto grado*).

Sin embargo, en 1835 se volvió a derogar el Impuesto sobre las herencias, consecuencia de la impopularidad que estas exacciones tenían entre la población.

1.2.2. LA REFORMA TRIBUTARIA DE MON-SANTILLÁN DE 1845

La citada reforma, supuso la instauración de un verdadero sistema tributario³⁹, pasándose de una Hacienda patrimonial a otra moderna⁴⁰. La referida reforma vino de la mano de la Ley de Presupuestos de 23 de mayo de 1845 (artículos 10 y 14), y del Real Decreto de igual fecha, que estableció las condiciones, naturaleza, organización, competencia y cobranza del impuesto, llamado impropiamente *derecho de hipotecas*. La Reforma implantó el

³⁷ M. PESET, *EL Impuesto sobre Sucesiones....., cit.*, pág. 20.

³⁸ J. RAMALLO MASSANET, “Elementos Innovadores y cuantificación, en la obra colectiva “Comentarios a la nueva ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *La Ley*, Madrid 1988, pág. 60.

³⁹ F. ESTAPÉ, *La reforma tributaria de 1845*, Instituto de Estudios Fiscales, 1971.

⁴⁰ F. COMÍN, R. VALLEJO, *La Reforma Tributaria de Alejandro Mon de 1845*, Seminario de Economía del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, pág. 4.

Impuesto sucesorio bajo la rúbrica de “Derecho de Hipotecas”⁴¹ por confiarse su percepción a los *Contadores de hipotecas*. En la citada disposición se sujetaron al Impuesto las traslaciones de dominio de bienes inmuebles, la imposición y redención de censos y gravámenes, la creación o extinción de derechos reales sobre aquéllos y los arriendos y subarriendos. Quedaron exentas las transmisiones hereditarias en línea recta entre descendientes y ascendientes y las adquisiciones que se hiciesen a nombre y en interés general del Estado. Las traslaciones de bienes inmuebles a título oneroso quedaron sujetas al 3% y en las herencias, se establecieron tipos que variaban del 1% (colaterales de segundo grado, hijos naturales y cónyuges) al 8% (grados más distantes al cuarto y extraños). En virtud de esta reforma quedó implantado el gravamen de las adquisiciones gratuitas en España con carácter casi definitivo con lo que, adquirió una fuerte raigambre en el derecho positivo español y que no puede ser obviada por quienes en la actualidad abogan por su supresión.

De aquella forma se implantaron unos tipos tributarios acordes con la técnica financiera y desapareciendo el distinto trato a las sucesiones abintestato. El Real Decreto de 11 de junio de 1847 modificó algunos tipos de las herencias al mismo tiempo que reducía al 2% el de las transmisiones onerosas. La Circular de 20 de febrero de 1850 eximió de pago del Impuesto a los legados de ascendientes a favor de descendientes en línea recta. Esta exención que refleja el parecer del Estado sobre los derechos legítimos en nuestra legislación civil al margen de la actividad fiscal y fundamentada en la protección del patrimonio familiar. La Real Orden de 30 de abril de 1852 sometió las donaciones “inter vivos” de ascendientes a favor de descendientes en línea recta al 0,5%, mientras el Real Decreto de 26 de noviembre de 1852 modificó los tipos de la escala hereditaria, ratificando el criterio de 1845 al dar distinto tratamiento a las herencias y a los legados, estimando los usufructos en el 25% del valor de los bienes. Será la Ley de 2 de noviembre de 1861, la que señale la liquidación del Impuesto a cargo de las Administraciones de Hacienda Provinciales y de los Registros de los partidos. Corresponderá a Ley de 25 de junio de 1864, la ampliación del mal llamado “derecho de hipotecas” con la sujeción al Impuesto de las transmisiones hereditarias de los bienes muebles, si bien con un tipo favorable, constituyendo un tímido avance en materia fiscal reclamado desde el principio, pues no era justo ni equitativo que fuera sólo la riqueza inmueble la que sufriera la imposición.

Sin grandes modificaciones, la Real Orden de 14 de junio de 1866, estableció la no- sujeción de las cantidades en metálico dejadas en testamento para limosnas a los pobres, este Impuesto se mantendría hasta la aprobación del “*Impuesto sobre las Traslaciones de Dominio*” por la Ley de Presupuestos de 29 de junio 1867, en cuyo artículo 4º, se aprobó las nuevas bases del Impuesto, modificándose los tipos de la escala de las herencias, señalando un distinto trato fiscal de las herencias y los legados, valorando el usufructo en el 25% del valor de los bienes, y que no tuvieron gran éxito por la impopularidad y los defectos técnicos derivados del trato de favor hacia la transmisión “mortis causa” de muebles y valores. Los tipos de transmisiones gratuitas o lucrativas tenían tipos proporcionales, dando con ello lugar a un perjuicio para las

⁴¹ F. ESTAPÉ, *La reforma tributaria de 1845...cit.*, pág. 161.

transmisiones de poca importancia, optándose por rebajar los tipos impositivos y dejando al margen consideraciones de equidad, uniformidad y generalidad.

1.2.3. LA REVOLUCIÓN DE 1868

La Ley de Presupuestos de 29 de mayo de 1868 atribuyó la exacción del Impuesto a los Registradores de la Propiedad y en las Administraciones Provinciales de Hacienda, a los Oficiales Letrados que sustitúan a los contadores de hipotecas.

La Ley de Presupuestos de 1869⁴² autorizó al Ministro de Hacienda para reformar el Impuesto y rebajar los tipos impositivos, debido a las convulsiones políticas derivadas de la Revolución de 1868 y la desafortunada gestión económica bajo el reinado de Isabel II⁴³, pensándose incluso en su desaparición. En 1869, *Laureano Figueroa* llegó a dejar exentas las transmisiones hereditarias en línea directa, modelo que está ahora de plena actualidad en las Comunidades Autónomas que han eliminado dicha tributación entre los parientes cercanos. Exención de dichas transmisiones hasta que *Echegaray* en 1872, repuso su tributación. Sí se suprimieron, sin embargo, las contribuciones sobre el consumo⁴⁴ por su consabida impopularidad.

La Ley de Presupuestos de 26 de diciembre de 1872 (Apéndice, letra C) aprobó las bases del “Impuesto sobre Derechos Reales y Transmisión de Bienes”⁴⁵, en el que se refundieron las disposiciones del antiguo *Impuesto sobre las Traslaciones de Dominio*, dándole al mismo una ordenación jurídico-fiscal aceptable por parte del Ministro de Hacienda, Don *José Echegaray*. Quedarán, por tanto, sometidas al Impuesto las traslaciones de dominio de bienes inmuebles y derechos reales (al 3%), las transmisiones de bienes muebles a título gratuito (por las *escalas de las herencias*), las transmisiones hereditarias, valorándose los usufructos en el 25% del valor total de los bienes como era anteriormente. Se sometió igualitariamente las transmisiones hereditarias de los bienes muebles e inmuebles y la sujeción de los legados a favor del alma. El Impuesto será conocido generalmente como “Derechos reales” por la nueva sujeción de los derechos reales sobre los inmuebles. La Real Orden de 14 de enero de 1873 publicó el primer Reglamento del “Impuesto de Derechos reales y Transmisión de bienes” en el que se recogieron las prescripciones de la Ley de 1872. La Ley de Presupuestos de 6 de agosto de 1873 suprimió el 1% que gravaba las herencias entre ascendientes y descendientes, quizá por el ambiente popular de las Cortes Constituyentes de la I República que estimó excesivamente gravoso el citado Impuesto, otorgando la exención en beneficio del patrimonio familiar. La Ley de 31 de diciembre de 1881 introdujo algunas reformas en el gravamen, que tras la creación del Cuerpo de Abogados del Estado por Real Decreto de 10 de marzo de 1881 se hará cargo de la liquidación de este Impuesto por el Real

⁴² J. MARTÍN NIÑO, *La Hacienda Española y la Revolución de 1868*, Estudios de Hacienda Pública. Ministerio de Hacienda, 1986., pág. 240.

⁴³ J. MARTÍN NIÑO, *La Hacienda Española y... cit.*, pág. 240.

⁴⁴ M.V. LÓPEZ CORDÓN, *Estudios de Historia Contemporánea*, Siglo XXI de España Editores, pág.

31.

⁴⁵ L. BELTRÁN FLÓREZ, *El Impuesto sobre las Herencias*, Ed. Boch, Barcelona, 1945, pág. 149.

Decreto de 16 de marzo de 1886. El Reglamento de 1881 asimiló de una manera absoluta, a efectos impositivos, las herencias, legados y donaciones con la valoración de los usufructos en el 25% de su valor.

La Ley de 30 de junio de 1892 dictó las *17 Bases para la Reforma del Impuesto*, de las que derivaron la Ley de 25 de septiembre de 1892 y el Reglamento de la misma fecha, donde se modificaron los tipos de las herencias. Tras la Ley de Presupuestos de 1893, de 5 de agosto, se modificaron las tarifas con fecha 23 de agosto del mismo año, donde las herencias de bienes muebles sitos en el extranjero se sometieron a tipos superiores a los normales y se sujetaron a las escalas de las herencias las indemnizaciones por razones de seguros de vida. La Ley de Presupuestos de 30 de agosto de 1896 modificó el Impuesto para estimar los derechos de usufructo y nuda propiedad en el 50% y suprimió la duplicidad del Impuesto en cuanto a los bienes situados en el extranjero, declarando la exención de las transmisiones de los que se encontraran en ultramar. Se aprobó, como consecuencia de lo anterior, el Real Decreto de 1 de septiembre de 1896, el Reglamento y la Tarifa. Los tipos de la tarifa sufrieron en su totalidad un recargo del 20% por la Ley de 10 de junio de 1897. En concepto de “*especial de guerra*” fue creado un nuevo recargo del 20%, es decir, un aumento total del 40%. Por Real Decreto de 10 de marzo de 1900 y la Real Orden de 11 del mismo mes y año, siendo Ministro de Hacienda don Raimundo *Fernández Villaverde*, la administración del Impuesto fue encomendada a la Dirección General de lo Contencioso del Estado.

1.2.4. LA REFORMA TRIBUTARIA DE F. VILLAVERDE

Tras las modificaciones de 1869, 1872, 1893 y 1896, con la *reforma del Ministro de Hacienda F. Villaverde*⁴⁶ de 1900 se impulsa el Impuesto con el nombre de *Impuesto sobre Derechos Reales*, desgravándose los actos contractuales para fomentar la riqueza nacional y las adquisiciones gratuitas y lucrativas de pequeños capitales para beneficio de las pequeñas fortunas, estableciendo, además, la progresión en los tipos⁴⁷. La Ley de 2 de abril de 1900, en su *Exposición de Motivos*, señalaba que el *Impuesto de derechos reales* constituía en las principales naciones de Europa, “*una de las fuentes más importantes de recursos para el Tesoro y al que es dado presumir recíproca utilidad, o aquellos otros que por hechos independientes de la voluntad humana, pero de ineludible realización, se hacen dueños de fortunas acumuladas por el trabajo y el esfuerzo ajeno*”. Aunque, se mantuvieron amplias exenciones para las herencias entre ascendientes y descendientes y parcialmente entre cónyuges.

La reforma tuvo dos principales objetivos⁴⁸, desgravar los actos contractuales para fomentar la riqueza nacional, así como las adquisiciones lucrativas o gratuitas de pequeños capitales en interés y beneficio de las

⁴⁶ G. SOLÉ VILLALONGA, *La Reforma Fiscal de Villaverde 1899-1900*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1967, pág.199.

⁴⁷ R. FERNÁNDEZ VILLAVERDE, *Una Campaña Parlamentaria: Discursos pronunciados por Raimundo Fernández Villaverde*, Sucesores de Rivadeneyra, Madrid, 1900, pág. 521.

⁴⁸ J.M. TALLADA PAULÍ, *Historia de las Finanzas Españolas*, Espasa Calpe, 1946, pág. 168.

pequeñas fortunas y establecer la progresión en los tipos en concordancia del sacrificio impositivo con la técnica financiera. Sin embargo, no quedó oficialmente muy clara la explicación del impuesto progresivo en las transmisiones hereditarias, “*deseo de reducir las sucesiones de escasa importancia que se sustraían al pago del impuesto en razón del considerable gasto que para su formalización el Impuesto, el Timbre y los Aranceles Notariales*”, se afirmó, ya que se temía ofrecer el verdadero fundamento, que era la coparticipación del Estado en la riqueza. La razón de la progresión fue muy otra, aún cuando su fondo justo y equitativo pudiera asustar al capital con la obligada aparición de las teorías de la coparticipación estatal en las transmisiones hereditarias por el temor que ello podía significar un primer paso para la eliminación de la transmisión hereditaria con un impuesto gravoso⁴⁹.

Se declararon exentas las transmisiones hereditarias entre ascendientes, descendientes y cónyuges, cuya porción individual, fuese inferior a mil pesetas. Razón de mucha actualidad en la legislación autonómica como se ha señalado anteriormente, donde algunas Comunidades, de inspiración más progresista, abogan por el establecimiento de un mínimo exento para las transmisiones gratuitas (fundamentalmente entre familiares). Al mismo tiempo que la citada reforma realizó el establecimiento de tarifas progresivas para conseguir un impuesto con una base de justicia y de equidad. Aunque existía el temor a que dicha progresividad se interpretara como un primer intento para la extinción de la transmisión hereditaria mediante la acentuación de la tarifa progresiva del impuesto sucesorio. Finalmente, se modificaron las normas de valoración de los usufructos, distinguiéndose entre los vitalicios y los temporales⁵⁰. El 10 de abril de 1900 se aprobó el Reglamento para la administración y realización del Impuesto. Por Real Orden de 3 de abril de 1900 se mantuvo el recargo del 20%.

La Ley de 3 de agosto de 1907 redujo los tipos de las herencias, sirviendo como base la baja de los consumos, con efectos de 1 de enero de 1908, en relación con las herencias de parientes más lejanos o extraños, y se retornó a una cierta proporcionalidad al establecer los topes de la escala entre sólo un 16% y un 20%, hasta que en 1910, la escala progresiva se manifiesta con toda contundencia. Mediante una doble entrada (parentesco y tipo de transmisión, por un lado, y valor de la porción hereditaria, por otro).

Un gran avance en el desarrollo de la tributación de las adquisiciones gratuitas en España fue la introducción de la tarifa progresiva por la reforma Villaverde con el objetivo de hacer partícipe a la sociedad en las grandes transmisiones de riqueza. Uno de los pilares fundamentales en el fundamento de dicho gravamen. Progresividad que se consolidó con la modificación de 1910, en esta última, donde el Ministro de Hacienda, *Cobián*⁵¹, extendió la progresividad a todas las herencias gravadas hasta entonces y suprimió la exención de las sucesiones directas a las cuales se aplicó una progresión moderada. La Ley de 29 de diciembre de 1910, aumentó los tipos de imposición de las herencias y aceptando para éstas el Impuesto netamente

⁴⁹ R. CALVO ORTEGA, *La Contribución de Inmuebles, Cultivo y Ganadería* (Riqueza Rústica) en la Ley de 27 de marzo de 1900, Imprenta Mauro Lozano, Segovia, 1964, págs. 5-33.

⁵⁰ G. SOLÉ VILLALONGA, *La Reforma Fiscal de Villaverde* e', cit., págs. 199-216.

⁵¹ E. FUENTES QUINTANA, *Las Reformas Tributarias en España. Teoría, Historia y Propuestas*, Editorial crítica, Barcelona, 1990, pág. 291.

progresivo, configurando un tributo de corte moderno⁵². Sólo se exceptuaron de esta medida la línea recta legítima, legitimada natural y de adopción, además de los cónyuges por la porción legítima. Asimismo se dispuso que los colaterales de grado posterior al 4º se considerasen como extraños en la sucesión abintestato y, se derogó la exención otorgada a las participaciones hereditarias que no excediesen de 1.000 pesetas. En el Reglamento de 20 de abril de 1911, la tarifa con tipos progresivos aparece sólo en las herencias a partir de las causadas entre cónyuges por la porción no legítima, en las correspondientes a la línea recta natural y de adopción. El Impuesto era proporcional para las herencias menores de 1.000 pesetas y para las causadas a favor del alma del testador. La consideración de extraños para los colaterales de grado posterior al 4º en las sucesiones abintestato, se basaba en el tracto sucesivo de los bienes que se efectúa por disposición del Estado y no por la voluntad del causante, lo que indudablemente lleva aparejada una mayor imposición, ya que es el propio Estado el que reconoce y declara el derecho hereditario. La creación del Impuesto del 0,25% sobre los bienes de las personas jurídicas fue debido a la inalienabilidad “mortis causa” de dichos bienes, es decir, como compensación a dicha cualidad.

La *Ley de Reforma Tributaria* de 29 de abril de 1920, en su artículo 2º, modificó los tipos de la tarifa del Impuesto en las Sucesiones, aceptando íntegramente el sistema progresivo, excepto en las herencias causadas en favor del alma, y se estableció el tipo del 25% para las sucesiones abintestato a partir del tercer grado en línea colateral. Señaló dos liquidaciones, una por la cuota legal y otra por la porción no legítima en los casos que el cónyuge viudo recibiera más bienes y derechos que su cuota legítima; identificándose las donaciones tanto “inter vivos” como “mortis causa” con las herencias. La Ley de 26 de julio de 1922 en su artículo 12, creó un recargo sobre las transmisiones de bienes por herencia entre parientes desde el 5º grado colateral inclusive y extraños, para acreditar el importe de las libretas de capitalización de asalariados comprendidos en el régimen legal de retiro obrero, fijándose dicho recargo en un 5% del capital transmitido. Asimismo, el artículo 7 de la citada Ley, a efectos de represión, otorgó al Estado el derecho para adquirir, con destino a algún servicio público, los bienes inmuebles que hubieran sido objeto de transmisión siempre que excediese de un 25% la diferencia entre el valor declarado y el que resultara de la comprobación administrativa⁵³. Al mismo tiempo, la ley presumía que en los depósitos indistintos, la propiedad de los mismos pertenecía por partes iguales a los cotitulares, así como se recogieron unas presunciones legales para la masa hereditaria y presunciones de la propiedad en caso de endoso de valores.

El Ministro de Hacienda *Calvo Sotelo* en 1926⁵⁴, a través del Real Decreto de 27 de abril, creó el *Impuesto sobre el Caudal Relicto* para gravar el conjunto indiviso de la herencia antes de su partición y adjudicación a los herederos. Además de establecer un recargo sobre el Impuesto para las transmisiones lucrativas entre colaterales a partir del tercer grado y entre extraños, un tanto

⁵² J.L. PEÑA ALONSO, *Las Adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, Madrid 1992, pág. 23.

⁵³ Antecedente del artículo 19 de la Ley 29/1987, hoy derogado. Pero mantenido en los territorios históricos de la Comunidades Vasca.

⁵⁴ J.VELARDE, *La política Económica de la Dictadura*, Ed. Guadarrama, Madrid, 1967, pág. 23.

por ciento igual al establecido para las transmisiones onerosas. Al mismo tiempo, agravó las penas pecuniarias para la represión del fraude y de la evasión fiscal. Tras las diferentes modificaciones, fue publicado el Texto Refundido de 28 de febrero de 1927 y el Reglamento de 26 de febrero del mismo año. Sin embargo, continuaba el retraso técnico normativo en relación con Europa y la insuficiencia de recursos en el Estado⁵⁵.

1.2.5. LA II REPÚBLICA

La Ley de Reforma Tributaria de 11 de marzo de 1932 durante la Segunda República, sin grandes modificaciones sobre la situación anterior⁵⁶, elevó los tipos de la fiscalidad sobre las sucesiones en un 20% y exceptuó del *Impuesto sobre el caudal relicto* los bienes que había de suceder al causante su cónyuge. Estas reformas fueron ratificadas por la Ley de 15 de abril de 1932, siendo aprobado por Decreto de 5 de mayo de 1932 el nuevo texto de la Ley y por Decreto de 16 de julio del mismo año el Reglamento.

Estas medidas fueron modificadas por la nueva orientación ideológica del régimen surgido tras la Guerra Civil. La *Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre* de 1940⁵⁷, trató de vigorizar los medios administrativos con vista a la eficacia de la reforma tributaria e introdujo una casuística por la decisión de modificar urgentemente la legislación anterior (valoración en el 2% del ajuar doméstico, un recargo del 25% en las sucesiones abintestato entre colaterales del 2º grado cuando el causante fallezca después de los 40 años, etc.) La aprobación del Reglamento y la Tarifa se realizó por Decreto de 29 de marzo de 1941. Esta normativa consolidada bajo el mismo prisma ideológico por la Ley de 17 de marzo de 1945, la cual simplificó el cumplimiento para el contribuyente de la obligación. Además, estableció para las herencias entre los cónyuges un tipo único para la cuota legal y la "no legítima". La Ley de 31 de diciembre de 1946 estableció nuevas reformas, para aquellas herencias inferiores a 2.000 pesetas, se elevó el tipo impositivo sobre *los bienes de las personas jurídicas*, etc. Por Decreto de 7 de noviembre de 1947 se aprobó el Texto refundido de la Ley, el Reglamento y Tarifa de los Impuestos, y por el artículo 82 de la *Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957*⁵⁸ se autorizó al Ministro de Hacienda para introducir reformas en los *Impuestos de Derechos reales, de Caudal relicto y sobre los Bienes de las personas jurídicas*⁵⁹. En las transmisiones "mortis causa", se estableció que formarían parte de la masa hereditaria, los bienes que hubieran pertenecido al causante durante los dos meses anteriores al fallecimiento, los transmitidos por el causante durante el plazo de cinco años anteriores a su muerte, reservándose

⁵⁵ E. FUENTES QUINTANA, "Los principios del reparto de la carga tributaria de España", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 41, 1961, pág. 108.

⁵⁶ R. CALLE SAINZ, *La Hacienda Pública en la II República*, Ed. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 1981.

⁵⁷ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "Reforma Tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas", *Revista Española de Derecho Financiero*, Nº 9 Civitas, 1976, pág. 66.

⁵⁸ C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, "Consideraciones generales sobre la reforma, Ley de 26 de diciembre de 1957", *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº 29, 1958, pág., 18.

⁵⁹ J.M. VILASECA MARCEL, "El documento en los Impuestos de Derechos Reales y Timbre", *Revista de Derecho Financiero*, Nº 21, Marzo 1956.

el usufructo u otro derecho vitalicio, los adquiridos a título oneroso en usufructo del causante. Se autorizó, al mismo tiempo, la modificación de la escala del Impuesto sobre el caudal relicto y las escalas de las herencias⁶⁰. Mediante aquella autorización, por Decreto de 21 de marzo de 1958 se aprobaron los textos refundidos de la Ley y Tarifa de los *Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*, y por Decreto de 15 de enero de 1959, se aprobó el Reglamento⁶¹.

El espíritu social del Estado, por otra parte, se recoge en la Ley de 21 de julio de 1960, la cual crea un recargo que varía entre el 8% y el 18% para las adquisiciones de bienes a título lucrativo que se realicen a partir de 1 de enero de 1961 y en cuanto cada participación individual exceda de 10 millones de pesetas, para el (*Fondo Nacional de Asistencia Social* y para favorecer determinadas finalidades sociales, residencias, guarderías, etc.)

El Impuesto comprendía, por tanto, el Impuesto sobre Adquisiciones “mortis causa”, el Impuesto sobre Donaciones “inter vivos” y “mortis causa”, el Gravamen Complementario sobre adquisiciones “mortis causa” y sobre donaciones y el Impuesto sobre Bienes de las personas jurídicas.

El *Impuesto sobre Adquisiciones* “mortis causa” gravaba las porciones hereditarias recibidas de los herederos o legatarios teniendo en cuenta el importe el grado de parentesco entre el heredero y el fallecido. La tarifa era realmente muy progresiva y podía llegar al 84%, si la porción hereditaria superaba los 100 millones de pesetas y el grado de parentesco fuera más lejano del 4º. El *Impuesto sobre Donaciones* “inter vivos” y “mortis causa” gravaba los incrementos patrimoniales a título gratuito de forma similar a lo señalado para las sucesiones. El *Gravamen Complementario sobre adquisiciones* “mortis causa” y sobre donaciones gravaba a todas las adquisiciones individuales y a todas las donaciones que superaran los 10 millones de pesetas con un tipo mínimo del 8% y un máximo del 18%. Este último se aplicaba si la porción hereditaria o el importe de la donación superaba los 100 millones de pesetas y el grado de parentesco fuera más lejano del 4º. Finalmente, el *Impuesto sobre las personas jurídicas* gravaba los bienes de las mismas que no fueran susceptibles de transmisión hereditaria al tipo del 0,5%.

1.2.6. LA REFORMA TRIBUTARIA DE 1964

Tras unos cambios parciales, será la *Ley de Reforma del Sistema Tributario*, Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario⁶², y el Decreto de 6 de abril de 1967, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los *Impuestos Generales sobre las Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, los que den un nuevo cambio al Impuesto. En esta legislación, se admitió el carácter directo

⁶⁰ J.M. SAINZ VICUÑA Y GARCÍA PRIETO, *Modificaciones sustantivas en el Impuesto de Derechos Reales*, Discurso leído en el acto de recepción en la Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona, 10 de enero de 1960.

⁶¹ C. MARTÍNEZ ESTERUELAS, “El Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes”, *Revista de Derecho Financiero*, nº 41, Madrid 1961.

⁶² D. CARBAJO VASCO, *Síntesis de la Historia de las Reformas Tributarias Españolas (1900-1976)*, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía nº 77, 1986. pág. 39.

del tributo⁶³, se suprimió como figura autónoma el Impuesto sobre el caudal relictivo (se compensa con la corrección adecuada de los tipos impositivos), se redujo el número de las tarifas y se aplican de forma graduada para evitar los saltos, se eleva del 2% al 3% la valoración del ajuar doméstico y se estableció, artículo 133.12, que si los bienes en un período de 10 años, fueran objeto de dos o más transmisiones “mortis causa” a favor de descendientes legítimos en la segunda y ulteriores, se deduciría de la base imponible el importe satisfecho por este Impuesto en precedentes transmisiones.

La citada normativa convirtió la progresión de las tarifas en progresión por fracciones, redujo las 12 tarifas anteriores a 7 y equiparó la tributación del cónyuge viudo a la de los hijos y descendientes legítimos, además de ordenar la aprobación de un Texto Refundido de *Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* que será aprobado el 6 de abril de 1967. Desapareció entonces el *Impuesto de Derechos Reales*, y se dividió la nueva figura en el *Impuesto de Sucesiones* y en el de *Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* (antiguo Timbre del Estado).

El Texto Refundido introdujo cambios importantes en la estructura y contenido⁶⁴, surgiendo autónomamente el *Impuesto General sobre Sucesiones*, manteniéndose el *Impuesto sobre los bienes de las Personas Jurídicas* y se integró desapareciendo con el carácter de autónomo, el *Impuesto sobre el caudal relictivo* que gravaba las sucesiones a partir de determinado grado de parentesco, compensado con una corrección en los tipos de las tarifas.

Texto Refundido que fue intentado su modificación por el Proyecto de Ley de marzo de 1976 de *actuación económica*, que incrementaba en un 10% las tarifas del *Impuesto de Sucesiones*, pero que no fue aceptado por la ponencia y que optó por incrementos sustanciales en los tipos progresivos, corregida en función del parentesco entre el causante y el heredero, suprimiéndose el recargo sobre determinadas sucesiones abintestato. Sin embargo, el Gobierno retiró el citado Proyecto⁶⁵. El Anteproyecto de 1977 también fue retirado por el Gobierno, debiéndose esperar al Proyecto de Ley de 1978, que pretendía la supresión del *Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas*, la integración de las donaciones y de los seguros con el Impuesto sucesorio, la ampliación de mínimos exentos, la remisión de las valoraciones a las normas del Impuesto sobre el Patrimonio, la toma en razón del haber previo del patrimonio del adquirente en la determinación de la tarifa. Proyecto que también fue retirado por el Gobierno de nuevo, señal evidente de las reticencias ante este Impuesto en España.

Tras la ralentización de las reformas de las reformas iniciadas con la llegada de la democracia a España y los Pactos de la Moncloa⁶⁶, habría que esperar a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, sobre el *Impuesto de*

⁶³ M. NAVARRO RUBIO, *Objetivos de la Reforma Tributaria*. Boletín de Estudios Económicos Nº 63, 1964, pág. 670.

⁶⁴ E. FUENTES QUINTANA, *Los Principios de la Imposición Española y los Problemas de su reforma*, Discurso pronunciado en su ingreso en la Academia de Ciencias Sociales y Políticas, Madrid 1975, pág. 682.

⁶⁵ J.F. TEZANOS, *Estructura de clases y conflictos de poder en la España post-franquista*, Ed. Edicusa, 1978.

⁶⁶ E. FUENTES QUINTANA, “Economía Política en la Transición Democrática Española (fundamentos y enseñanzas de una experiencia)”, *Pensamiento Iberoamericano*, Nº 1, 1982, pág. 159.

Sucesiones y Donaciones, para contar con una ley acorde con los nuevos tiempos de la sociedad española, a diferencia de las Leyes sobre la *Renta de las Personas Físicas y de Sociedades de 1978*⁶⁷, muy anteriores.

En resumen, a modo de conclusiones, puede señalarse que de la evolución legislativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se desprende la enorme raigambre de este impuesto que se ha mantenido en España desde finales del siglo XVIII, sin que hasta el momento actual se hubieran vertido críticas a favor de su supresión. La imposición de las adquisiciones gratuitas fue la primera forma de imposición personal que se estableció en España. En este sentido, su introducción, se consideró un gran avance a favor de la participación de la sociedad en la riqueza con su tarifa progresiva, al mismo tiempo que alentaba una administración eficaz de los activos y generando una menor desigualdad en la sociedad. Las distintas reformas tributarias que han surgido en el devenir del sistema fiscal español, han mantenido este impuesto como señal evidente de que su hecho imponible constituye una manifestación clara de la capacidad contributiva de los beneficiarios. Lo que no ha sido óbice para que se introdujera oportunamente el necesario tratamiento fiscal beneficioso, bien por la vía del reconocimiento de deducciones o por un mínimo exento, en las transmisiones entre parientes cercanos. Al mismo tiempo que se reconoció a la herencia como vehículo transmisor de la desigualdad en la sociedad que debía ser sometida a unos límites por la vía fiscal e instrumento válido para la obtención de recursos para el Fisco.

⁶⁷E. FUENTES QUINTANA, *Las Reformas Tributarias en España....*, cit. Ver las causas del debilitamiento del proceso reformador, págs. 473 y sgts.

1.3. REFERENCIA AL DERECHO COMPARADO

1.3.1. LA IMPOSICIÓN SOBRE LAS ADQUISICIONES GRATUITAS EN DERECHO COMPARADO

No existe un único modelo en relación con la tributación de las transmisiones gratuitas en los países de la O.C.D.E.⁶⁸, marco donde debe compararse adecuadamente la tributación de las sucesiones y donaciones en el derecho español. Si tenemos en cuenta la regulación en los 27 países que forman la Unión Europea, puede señalarse que la mayoría de estos países gravan las transmisiones gratuitas de riqueza, como en Austria, Dinamarca, Grecia, Bélgica, Holanda, Noruega, Reino Unido, Alemania, Francia, Finlandia, etc., así como fuera de ese ámbito en Suiza y E.U.A., bajo dos *modelos* fundamentales y uno intermedio:

- *El Impuesto sobre Porciones Hereditarias* (más frecuente).
- *El Impuesto sobre el Caudal Relicto*.
- *Una combinación de los anteriores*.

El *Impuesto sobre las porciones hereditarias* es una de las alternativas tradicionales de gravamen de las transmisiones gratuitas y que ha sido adoptado por la mayoría de los países, tan sólo el Reino Unido utiliza exclusivamente el modelo sobre el *caudal relicto*, siendo Dinamarca y Suiza, los países que combinan ambas formas de imposición. Sólo Irlanda utiliza un modelo no tradicional⁶⁹.

En todos los países de la Unión Europea, referido a la Europa de los 15, existe un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, excepto en Italia (se derogó en 2001, donde se aplican unos derechos de registro que gravan las donaciones), Portugal (se eliminó en 2004) y Suecia. No obstante, en los dos primeros países se han establecido impuestos análogos sobre la adquisición de inmuebles por herencia o donación, si bien los tipos aplicables no exceden en ningún caso del 10%. Respecto a los nuevos Estados Miembros de la U.E., en seis de los doce países del Este de Europa que recientemente se han incorporado a la Unión Europea no existe un Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Chipre, Eslovaquia, Estonia, Letonia, Hungría, Malta). En el resto de los países en que sí existe este Impuesto (Eslovenia, Lituania, Polonia, Hungría y la República Checa)⁷⁰, están exentas las adquisiciones lucrativas por los hijos del causante o del donante, salvo en Polonia donde el tipo máximo asciende al 20%⁷¹. También existe el Impuesto en los recién incorporados países de Rumania y Bulgaria.

⁶⁸ M.A.BARBERÁN LAHUERTA, *La Imposición sobre las Herencias...*, cit., pág. 51.

⁶⁹ Ya que para determinar el nivel y los tipos del impuesto para cada bien gravable, se acumulan todos los bienes que se perciben de un mismo perceptor. Se asemeja al sistema de "Impuesto sobre Adquisiciones de Capital" de SHOUP:

⁷⁰ *European Tax Handbook International Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam, 2005.

⁷¹ Ver Cuadro 2.

La casi totalidad de los países antes referidos contemplan un gravamen individualizado sobre las cuotas hereditarias con algunas matizaciones en cada uno, como el tratamiento de las transmisiones entre los parientes más cercanos, la equiparación en el trato fiscal entre las donaciones y las sucesiones, las transmisiones a instituciones sin ánimo de lucro. Nos vamos a referir primeramente a estas cuestiones.

Exenciones de las transmisiones de bienes a algunos parientes muy cercanos

En la mayoría de los países de la Unión Europea en los que existe Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (12 países de la Europa de los 15) se reconocen mínimos exentos cuyo importe depende del grado de parentesco. Por lo general, la cuantía de los mínimos exentos en estos países es superior a la cuantía del mínimo exento establecido por la legislación estatal española para el caso de sucesiones a favor del cónyuge y los descendientes mayores de 21 años, así como a favor de los discapacitados.

Exenciones generalmente a aquellas personas que integran el núcleo familiar, es decir, a favor de los padres, hijos y nietos con deducciones de diversa cuantía y a favor del cónyuge superviviente (pudiendo llegar a la exención total como en el caso de Noruega). En Dinamarca, las transmisiones hechas al cónyuge por herencia o donación están exentas tanto en el *Impuesto que grava el caudal relicto* como en el *Impuesto adicional sobre las cuotas hereditarias*. En Luxemburgo están exentas las adquisiciones de bienes por herencia cuando los beneficiarios son hijos del causante.

En el resto de los supuestos, se establecen importantes deducciones a favor de los miembros más cercanos de la familia con el fin de reconocer la participación de éstos en la formación del patrimonio que va a transmitirse o bien como medida integradora de la familia como institución que vertebra a la sociedad.⁷² Destacan las deducciones a favor del cónyuge desde los 307.000 €. en Alemania, hasta los 496.000 €. que pueden llegar en Holanda. Los hijos y descendientes suponen el siguiente grupo más favorecido con deducciones variables en función de la edad de éstos, destacando Alemania con 204.000 €,., aunque es posible encontrar casos en los que existen deducciones lineales para cualquier tipo de perceptor. (*Noruega establece la exención de los primeros 12.000 €. para cualquier persona que reciba una herencia o donación y, con deducciones sensiblemente inferiores, Alemania, Suecia, o Grecia*).

Equiparación en el tratamiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones:

En la mayoría de los casos⁷³, se produce esa identidad de trato con el fin de evitar los incentivos que supondría transmitir el patrimonio de una persona en vida, evitando el pago del impuesto una vez fallecido. Sin que por ello, las

⁷² En algunos países como es el caso de *Holanda*, el trato preferencial hacia los cónyuges, se extiende a las parejas no casadas que hayan vivido juntas durante 5 años (después de alcanzar los 21 años). Si la pareja ha vivido menos de 5 años, la desgravación se reduce proporcionalmente).

⁷³ M.A. BARBERÁN LAHUERTA. *La Imposición sobre las Herencias...*, cit., pág. 53.

donaciones tengan derecho a los mismos mínimos exentos que las sucesiones, al igual que en España donde las adquisiciones “inter vivos” no tienen derecho a las reducciones personales reservadas para caso de fallecimiento.

No obstante, en *Dinamarca, Francia, Luxemburgo y Bélgica* se gravan de forma diferenciada las donaciones y las herencias. Así en *Bélgica* (existe un Impuesto para herencias y otro distinto para las donaciones)⁷⁴, no existe esa total equiparación, quedando gravadas exclusivamente aquellas donaciones que necesariamente hayan de constar en documento público inscrito en dicho país (*en el caso de bienes muebles que se transmiten en mano no se exige el impuesto*⁷⁵, *aunque cuando el donante muere dentro de los tres años desde la fecha de la donación, ésta se convierte en legado y queda sujeta al Impuesto de Sucesiones*).

Algo similar ocurre en *Francia*, donde no se exige el Impuesto por las transmisiones de bienes muebles, ni por el uso del donatario o su familia de su vivienda si su valor no excede de determinados límites (también afectaría a donaciones recibidas cuyo valor anual no sea excesivo).

El *Impuesto sobre Donaciones* en *Dinamarca* establece un régimen singular, las cantidades donadas a los cónyuges están libres de impuestos, si las realiza a las personas más cercanas al ámbito familiar, tienen tipos y cantidades (libres de gravamen) distintas a las que existen en el caso de las sucesiones, mientras que las efectuadas a sujetos fuera del círculo familiar más próximo no tributan en el Impuesto sobre la Renta. El Impuesto, además, no se aplica sobre cada transmisión en concreto sino que se aplica sobre las donaciones acumuladas que se han realizado en el año⁷⁶.

Noruega, admitiendo la libertad de distribución del patrimonio familiar, establece una serie de medidas que eviten el fraude en el Impuesto de Sucesiones si las donaciones quedaran enteramente libres de impuestos. Quedan libres de gravamen las donaciones realizadas a aquellas personas libres de la línea sucesoria, siempre que éstas no hubieran sido designadas como herederas o legatarias en testamento (si se produjera alguna donación del causante hacia estas personas habría que liquidar el Impuesto sobre herencias y sucesiones). Posteriormente en el cálculo del Impuesto a pagar (ocurrido el fallecimiento), las adquisiciones recibidas anteriormente por una persona de un mismo testador/donante se tendrán en cuenta de tal modo que a cada recepción, el Impuesto se computa sobre la suma de todas las adquisiciones (el impuesto a pagar es la cantidad así computada, reducida por el impuesto pagado anteriormente).

Transmisiones gratuitas a favor de instituciones de carácter religioso, cultural o científico o de la caridad pública.

Se regulan una serie de exenciones más o menos elevadas a favor de estas entidades, como en *Grecia*, o con limitaciones de la progresividad de las

⁷⁴ L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF, papeles de trabajo nº 4, 2006, pág. 41.

⁷⁵ Sin embargo, cuando el donante muere dentro de los tres años desde la fecha de la donación, ésta se convierte en legado y queda sujeta al Impuesto sobre Sucesiones.

⁷⁶ Modelo defendido por SHOUP y establecido en términos parecidos en Irlanda.

tarifas, como *Holanda* (tipo fijo del 11%). En *Luxemburgo*, se aplican tipos fijos del 4% para transmisiones donde el beneficiario sea un ente público y de un 6% para organizaciones sin ánimo de lucro. En *Irlanda* y el *Reino Unido* se declaran exentas las donaciones a instituciones de caridad. En *Finlandia* y *Dinamarca* están exentas las donaciones con finalidad de atender los gastos educativos.

Transmisiones gratuitas de explotaciones agrícolas, forestales y empresas familiares:

Al igual que en *E.U.A.*, *Austria*, *Francia*, *Irlanda*, *Alemania* o *Reino Unido*, contemplan reducciones para este tipo de transmisiones⁷⁷. Exención como en *Alemania* de la transmisión “inter vivos” y “mortis causa” del patrimonio empresarial de los primeros 225.000€, el exceso es gravable al 25%. En *Austria* están exentos los activos correspondientes a empresas agrícolas o forestales, así como de empresas con establecimiento permanente en Austria. En *Irlanda* se reducen en un 90% el valor de los activos empresariales de carácter agrícola. Se verá con mayor atención al hablar de la transmisión de la empresa familiar.

*Escala Impositiva:*⁷⁸

En los 12 países de la Europa de los 15, el Impuesto se calcula conforme a una escala de gravamen y los tipos impositivos varían en función del grado de parentesco. Excepto, en *Irlanda* y el *Reino Unido* que el tipo de gravamen es fijo del 20% y 40% respectivamente. El tipo máximo en España, del 34%, a las sucesiones y donaciones cuando los beneficiarios son los hijos del causante o del donante, es equiparable al aplicado en el resto de los países de la Unión Europea, aunque sólo es superado por el *Reino Unido* (40%) y *Francia* (50%).

En este sentido, existe un tipo Fijo del 40% en el *Reino Unido*, al igual que en *Irlanda* del 20%, progresivo en *Alemania* y *Bélgica* entre el 10% - 50%. *Francia* entre cónyuges y en línea directa entre el 5% y 40% (en grados más lejanos puede llegar hasta el 60%).

En *España* para los parientes cercanos oscila entre el (7,65% al 34%), siendo en el resto de los países inferior. En los nuevos Estados miembros, la escala varía, en *Eslovenia* (0% al 30%), *Lituania* (5 al 10%), *Polonia* del (3% al 20%) y *República Checa* del (0% al 40 %) ⁷⁹. En *Bulgaria*, las sucesiones de

⁷⁷ L. DE PABLOS ESCOBAR, *La Imposición Personal sobre la Riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales*, Hacienda Pública Española, Monografía 2001, I.E.F, pág. 293.

⁷⁸ L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*, cit., págs. 41-50.

⁷⁹ Austria: los tipos varían entre el 2% al 60%, dependiendo de la relación con el causahabiente y de la cuantía de la herencia. Dinamarca tanto en sucesiones como en Donaciones 15% al 36,25%. Irlanda tipo fijo del 20%. Luxemburgo: línea directa el 2%, entre cónyuges sin hijos en común 5%, entre hermanos y hermanas 6%, para tíos y sobrinos 9%, el resto del 10 al 15%. Luxemburgo: donaciones entre 1,8 y el 14,4% dependiendo de la relación de parentesco entre donante y donatario. Chequia: Grupo I (1 al 5%), Grupo II (3% al 12%), Grupo III (del 7 al 40%).

padres a hijos están exentas, debiéndose pagar, en el caso de donaciones, las tasas de inscripción en el Registro de la Propiedad.

Como se demuestra en el Cuadro nº 2, referido a los tipos máximos de la tarifa a efectos de sucesiones y donaciones de padres a hijos, y del Cuadro nº 3, sobre los tipos mínimos y máximos de la tarifa del Impuesto, la tarifa de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la regulación estatal en España, no es más gravosa que las existentes en derecho comparado, salvo por la aplicación de los coeficientes por parentesco o por patrimonio preexistente que puede elevarla al 81,6% (34% x 2,4).

Cuadro 2: UNIÓN EUROPEA: Tipo Máximo en Sucesiones y Donaciones:

País	Existencia del I. Sucesiones y Donaciones con carácter general	Tipo Máximo en Sucesión-Donación de padres a hijos.
Alemania	SI	30%
Austria	SI	15%
Bélgica	SI	30%
Dinamarca	SI	15%
España	SI	34%
Finlandia	SI	16%
Francia	SI	40%
Grecia	SI	20%
Irlanda	SI	20%
Italia	NO	
Luxemburgo	SI	Sucesiones: 0% Donaciones: entre 1,8% y 2,4%
Países Bajos	SI	27%
Portugal	NO	
Reino Unido	SI	40%
Nuevos Estados Miembros de la Unión Europea		
Chipre	NO	
Eslovenia	SI	0%
Estonia	NO	
Hungría	NO	
Letonia	NO	
	Sucesiones: SÍ.- Donaciones:	
Lituania	NO	Sucesiones: 0%
Malta	NO	
Polonia	SI	20%
República Checa	SI	0%
República Eslovaca	NO	
Rumania	SI	20%
Bulgaria	SI	0%

* *Elaboración propia según datos de la AEAT.*

Parece, por tanto ineludible una reforma de la Ley 29/1987, respecto al juego conjunto de la tarifa y de los coeficientes multiplicadores, cuya elevada progresividad alienta el fraude en el Impuesto y la búsqueda de fórmulas alternativas de tributación.

Cuadro Nº 3: Tipos Mínimos y Máximos⁸⁰

País	Tipo Mínimo	Tipo Máximo
Alemania	7%	50%
Austria	2%	60%
Chequia	1%	40%
Dinamarca	15%	36,25%
Eslovenia	5%	30%
España	7,65%	34%
E.U.A.	18%	50%
Finlandia*	10% -20%	16% -32%
Francia	5%	60%
Grecia	0%	40%
Hungría	2,5%	40%
Irlanda	20%	20%
Lituania	5%	10%
Luxemburgo**	2%	15%
Noruega	8%	30%
Polonia	3%	20%
Reino Unido	40%	40%

*Finlandia: 10 al 16% entre cónyuges, padre – hijos, 20 al 36% entre hermanos, sobrinos y otras relaciones directas.

**Luxemburgo: coeficientes multiplicadores del 0,1 al 2,2 dependiendo de la cuantía de la herencia.

1.3.2. MODELOS DE IMPOSICIÓN EN EL DERECHO COMPARADO

Comenzamos por el modelo más extendido, también aplicado en España.

A) El Impuesto sobre Porciones Hereditarias

Constituye la alternativa tradicional de gravar las transmisiones gratuitas, sometiendo a tributación las distintas porciones hereditarias. A continuación se señala la estructura de imposición en esta modalidad de imposición.

Sujetos pasivos, devengo y modalidades de sujeción

El Impuesto recae sobre el heredero o donatario y se devenga en el momento del fallecimiento o de la recepción del bien donado, respectivamente.

⁸⁰ Elaboración propia según datos, L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones...*, cit., págs. 41-50.

Serán el heredero o el donante los sujetos pasivos. En *Dinamarca, Alemania y Holanda*, el donante y donatario son responsables del pago del tributo, y en Bélgica puede realizarse, mediante pacto, que la responsabilidad sea del donante.

Al ser el Impuesto sobre porciones hereditarias, donde el gravamen recae sobre la cuota que cada uno recibe, sin embargo en algunos sistemas se establece una especie de responsabilidad conjunta en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En *Francia*, los herederos responden solidariamente del cumplimiento de las citadas obligaciones, pudiendo cada heredero presentar una declaración única relativa a la totalidad de la herencia, no así los legatarios (no pueden presentar la citada declaración y no responden en régimen de solidaridad). Criterio de solidaridad que en *Dinamarca* se extiende a quien administre la herencia.

En relación con la forma de sujeción, se recoge como norma general, la sujeción por obligación personal y real, sometiendo a tributación el patrimonio mundial cuando el causante o el donante tuvieran la nacionalidad o residencia en el correspondiente país (*obligación personal*) o por las adquisiciones de bienes que se encuentren en el correspondiente territorio con independencia de la nacionalidad o residencia del causante o donante (*obligación real*).⁸¹

Base imponible

De acuerdo con cada una de las transmisiones lucrativas objeto del impuesto, la base imponible está formada por el valor neto de los bienes y derechos que integran la misma⁸². No obstante, existen numerosas excepciones donde se declaran exentos determinados bienes, en *Francia*, los seguros de vida, monumentos históricos, los bosques (total o parcialmente); en *Alemania* la transmisión “mortis causa” del patrimonio empresarial hasta el límite de 225.000€. (el exceso sobre dicha cantidad, con un porcentaje fijo de reducción) desde 1994. En otros países, las colecciones artísticas y científicas, los edificios, objetos de arte, están exentos si se dedican a una finalidad pública.

El valor de los bienes se determina generalmente por el valor real de mercado, con algunas excepciones⁸³. En *Francia* la vivienda principal se valora en el 80% de su precio de mercado. En Alemania por regla general es el *valor de mercado*, aunque existen excepciones como los bienes inmuebles, el patrimonio empresarial, explotaciones agrícolas y forestales (que han sido declaradas contrarias a la libre circulación de capitales por el T.J.C.E. en sentencia de 18 de enero de 2008, al discriminar a los bienes existentes fuera de Alemania). Además, la sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 7

⁸¹ Noruega exige el impuesto respecto de todos los activos, donde quiera que estén situados cuando el causante sea residente en Noruega o nacional de ese país.

⁸² M.A.BARBERÁN LAHUERTA, *La Imposición sobre las Herencias....*, cit., pág. 56..

⁸³ L. DE PABLOS ESCOBAR, *La Imposición Personal sobre la Riqueza....*, cit., pág. 294.

de noviembre de 2006⁸⁴, considera incompatible con el principio de igualdad la actual regulación del Impuesto sobre Sucesiones en Alemania, en cuanto no valora de forma igual los distintos tipos de bienes y derechos que pueden integrar el patrimonio de la herencia.⁸⁵

Para el ajuar doméstico, en los escasos países donde se aplica, e integrado por los bienes muebles y otros objetos personales, existen diversos criterios desde un porcentaje sobre el resto de los bienes que forman la herencia, hasta un porcentaje que varía según la cuantía de la misma.

Para valorar la herencia se deducen las cargas y las deudas, no así en las donaciones donde no existe una transmisión universal. En *Dinamarca* y *Luxemburgo* sólo se deducen las deudas en la parte de la herencia que se atribuya al propio país, no así las cargas que se deducen sobre el valor de los bienes.

Reducciones y Deducciones

El resumen, Cuadro nº 4, según los datos correspondientes citados por BARBERÁN LAHUERTA⁸⁶ y DE PABLOS ESCOBAR⁸⁷, de A.E.A.T. y la O.C.D.E.⁸⁸, demuestran la parquedad de las reducciones señaladas en la Ley 29/1987, sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, comparándolas a los países mencionados.

Normalmente existen determinadas cantidades que se liberan de gravamen, con grandes variaciones en cuantías y en las personas beneficiadas entre los diferentes países. En *Noruega* se deja libre de gravamen los primeros 12.000 €. para cualquier persona, mientras *Dinamarca* establece una cuantía de deducción sobre el valor total de la herencia, quedando fuera de gravamen los que no llegan a esa cifra con independencia de los beneficiarios.

Existen deducciones con cuantías variables en función de la proximidad en el vínculo familiar, destacando *Alemania* y *Holanda* con cifras que superan los 260.000€. para el cónyuge, estando totalmente exentas en *Dinamarca* o *Luxemburgo* en ese caso, siempre que tengan uno o más descendientes, o hijos adoptivos.

Para los ascendientes y descendientes, los parientes en línea recta, destacan el buen trato establecido, en especial en *Alemania* con 204.000 €. por cada hijo y 51.200 €. para los nietos. *Francia* con 57.000 €. para los hijos y nietos, hasta *Holanda* y otros países, donde las cuantías se establecen en función de la edad, para favorecer a los hijos que sean menores.

Así mismo, la mayoría de los países que con el afán de personalizar el impuesto, establecen deducciones adicionales para los disminuidos físicos o

⁸⁴ La sentencia del TJCE de 17 de enero de 2008, asunto C-256/06, ha declarado contrario a la libertad de circulación de capitales, la valoración de los activos agrícolas y forestales (10% del valor venal) y la reducción del 40%.

⁸⁵ Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 7 de noviembre de 2006 -1 BvL 10/02. En *Revista General de Derecho Administrativo* nº 14-febrero de 2007, Crónica de la Jurisprudencia alemana, comentada por JAVIER GARCÍA LUENGO.

⁸⁶ M.A.BARBERÁN LAHUERTA, *La Imposición sobre las Herencias....*, cit., Anexo II.

⁸⁷ L. DE PABLOS ESCOBAR, *La Imposición Personal sobre la Riqueza....*, cit., pág. 295.

⁸⁸ OCDE. *"The Taxation Net Wealth, capital gains of individuals: Comité de Fiscal Affairs.O.E.C.D.* Versión castellana de Estudios Económicos nº 96. 1979, págs. 201-229.

psíquicos. Además, las legislaciones correspondientes recogen deducciones para los parientes colaterales, hermanos, suegros, yernos, nueras y sobrinos.

Cuadro 4: Resumen de las Deducciones y Cantidades Libres de Gravamen en los Impuestos de Sucesiones (2004-2005):

<p>AUSTRIA</p> <p>El impuesto austriaco contempla una deducción de unos 220.000 € para cónyuges, hijos y descendientes de los hijos, 44.000 para ascendientes, hermanos, suegros, yernos, nueras y sobrinos, y unos 11.000 para cualquier otro parentesco o relación.</p>	<p>POLONIA</p> <p>9.637 PLN entre esposos, hijos y hermanos. 7.276 PLN entre tíos y sobrinos. 4.902 PLN en los casos en que la relación de parentesco no sea ninguna de las anteriores.</p>
<p>ALEMANIA</p> <p>Se conceden las siguientes deducciones respecto de los bienes adquiridos por herencia o donación:</p> <p>Para cónyuges....307.000 €. Para hijos..... 204.000 €. Para nietos..... 51.200 €. Hermanos, cónyuges divorciados y padres adoptivos ... 10.500 € Otros o entidades legales... 6.000 €.</p>	<p>GRECIA</p> <p>Cónyuge o hijo menor, la exención es de 300.000€, 20.000 € más por el segundo hijo y 30.000€ por cada hijo más de dos. Los primeros 65.000 €. de la residencia principal y 100.000 € . por beneficiario.</p>
<p>HOLANDA</p> <p>Se permiten algunas deducciones basadas en la participación del beneficiario en la herencia. Así el cónyuge supérstite puede deducir unos 260.000 €. Los hijos menores de 23 años pueden deducir unos 4.000 €. por cada año que el hijo es menor de 23, con un mínimo de 8.000 €.</p>	<p>DINAMARCA</p> <p>Se aplica una deducción básica sobre el valor total de la herencia de 26.000 €. Las transmisiones al cónyuge supérstite están exentas, tanto en el impuesto sobre el caudal relicto como en el impuesto adicional.</p>
<p>NORUEGA</p> <p>Están exentas las donaciones entre cónyuges y para financiar gastos educativos. Están libres de gravamen los primeros 12.000 €, para cualquier persona que reciba una herencia o donación.</p>	<p>BÉLGICA</p> <p>El cónyuge y los parientes en línea directa ascendente o descendente tienen derecho a una cantidad libre de impuestos de unos 50.000 €.</p>
<p>IRLANDA</p> <p>Adopta el modelo de impuesto sobre las adquisiciones de capital. Se aplica una banda tipo cero de acuerdo con la relación entre el receptor y el donante o causante; Para hijo, padres, hijos menores de un hijo fallecido, viudo o viuda de un hijo fallecido 456.438 €. Ascendiente o descendiente (distinto a los anteriores), hermanos o sobrinos 45.000 €. El resto aplicarían el tipo cero sobre los primeros 22.822 €.</p>	<p>FRANCIA</p> <p>Las deducciones más significativas son : Entre cónyuges.... 76.000 €. Parientes en línea directa.46.000 €. De abuelos a nietos.....57.000 €. Casos en que los beneficiarios sean disminuidos físicos o mentales...45.000 €. En caso de que no exista otra deducción se aplica una fija de 1.500 €.</p>
<p>REINO UNIDO</p> <p>Están exentas las transmisiones entre cónyuges, si bien cuando el beneficiario no está domiciliado en el Reino Unido, la exención se limita a 55.000€. En el resto de casos el impuesto sobre sucesiones tiene tipo 0 hasta el límite de 360.000 €. Desde 2003, se aplica el 40% para patrimonios superiores a 255.000 libras. “inter vivos” al 20%.</p>	<p>CHEQUIA</p> <p>Se practican las siguientes deducciones en función del parentesco del causante con el beneficiario. Grupo I: Exentos, para cónyuge, hijos, abuelos, padres y nietos. Grupo II: 60.000 CZK, para hermanos, sobrinos y tíos. Grupo III: 20.000 CZK, resto.</p>

Fuente: elaboración propia.

Existen, por tanto, según el Cuadro N° 4, mayores deducciones en el derecho comparado que en la regulación estatal española, que ha sido compensada por la regulación en las diferentes Comunidades Autónomas y que ha mejorado la normativa estatal.

La Tarifa Impositiva

Los países contemplan una tarifa más o menos progresiva, que se une a la posible aplicación de ciertos coeficientes que incrementan la cuota obtenida por su aplicación. La cuota tributaria varía generalmente en función de la cuantía de la porción hereditaria y del grado de parentesco entre el transmisor y el beneficiario de la herencia o donación. De la combinación de ambos criterios se efectúa la graduación de los tipos.

Sin embargo, el criterio de graduación del *patrimonio preexistente* del heredero, propio del sistema español, con el que se pretende incorporar una mayor dosis de progresividad en el Impuesto, no tiene su reflejo en los países mencionados de nuestro entorno, constituyendo un sistema original y particular de nuestro sistema fiscal. Únicamente *Luxemburgo*, tiene unos coeficientes entre el 0,1 y el 2,2 dependiendo de la cuantía recibida, no del patrimonio preexistente, siendo el tipo máximo del Impuesto sobre Sucesiones del 15%. En la República *Checa* se establece un coeficiente del 0,5 y que no se aplica, sin embargo, a las donaciones.

La tarifa progresiva con mayor acentuación cuanto mayor son los tipos, se gradúa por escalones, siendo la casuística bastante amplia respecto al número de ellos, desde los 3 como en *Noruega o Bélgica*, hasta los 7 ú 8 de *Holanda y Alemania*. En algunos países los escalones son iguales para los sujetos pasivos con independencia del parentesco, aunque la cuota se establece en función del parentesco. En otros, existen distintas escalas según los beneficiarios de conformidad con el vínculo familiar existente.

La tarifa menos progresiva se aplica a las transmisiones entre parientes cercanos, incrementándose los tipos para los mismos escalones si la transmisión se produce entre parientes más lejanos. En *Alemania* existe un trato de favor a favor del cónyuge separado, en *Holanda* se equipara al cónyuge la persona que haya convivido con el causante durante 5 años, después de haber alcanzado los 22. En *Dinamarca*, los cónyuges de hijos y nietos, sólo soportan el *Impuesto sobre el capital relictivo*.

La acumulación de herencias y donaciones de un mismo causante, la colación civil, no siempre es contemplada por la normativa tributaria. Solamente Polonia, donde se acumulan las transmisiones recibidas por el beneficiario del mismo donante durante los 5 años precedentes al momento de la muerte con deducción de lo pagado anteriormente, y *Holanda* donde el plazo para la acumulación se reduce al año natural.

Los tipos de la tarifa varían extraordinariamente en cuanto a su intensidad, distancia entre tipos mínimos y máximos, desde el 3% para pequeñas herencias hasta el 80% para grandes herencias sin vínculo familiar en *Bélgica*. Los tipos mínimos suelen situarse por debajo del 10%, 5% en

Holanda, 7% en *Alemania*, 5% en *Francia*, mientras los tipos máximos llegan al 60% en *Francia* (fuera del círculo familiar).⁸⁹

B) Impuesto sobre el Caudal Relicto

Frente al modelo normal de porciones hereditarias, el *Reino Unido* adopta el modelo exclusivo del *Impuesto sobre el capital relict*⁹⁰, gravándose la transmisión en conjunto de un patrimonio, destacando para su graduación la cuantía del citado patrimonio previo y su composición. Existe, por tanto, un solo Impuesto que grava toda la herencia antes de proceder a su reparto, a diferencia de la anterior modalidad que grava las porciones hereditarias.

El *Inheritance Tax*, actual Impuesto de Sucesiones en el *Reino Unido*, recae sobre el valor total de las propiedades que se transmiten por causa de muerte. No existe Impuesto de Donaciones, pero para evitar la elusión del impuesto, el Impuesto de Sucesiones se aplica a determinadas donaciones realizadas dentro de los 7 años anteriores al fallecimiento de una persona. Los individuos domiciliados en el *Reino Unido* están sujetos al Impuesto por su Patrimonio mundial. Únicamente las transferencias entre cónyuges están exentas (si el beneficiario no está domiciliado en el *Reino Unido* la exención se limita a 55.000€).

El *Inheritance Tax* grava la totalidad de la herencia del causante y no las adquisiciones de los herederos como consecuencia de la muerte del causante. Impuesto directo que grava las transmisiones hereditarias desde un punto de vista objetivo, al solamente tomar en cuenta el valor del patrimonio que conforma la herencia. A diferencia de la mayoría de los países donde la consideración de las circunstancias personales de los beneficiarios, son un elemento esencial, además de fijar la tarifa impositiva en función del grado de parentesco y del patrimonio del transmisor.

Consecuentemente con lo anterior, el *Inheritance Tax* tiene un único tipo de gravamen del 40% a las transmisiones hereditarias de cuantía muy elevada. La ley, como tal sistema objetivo, no señala a un sujeto pasivo sino que menciona a un colectivo que resulta principal o subsidiariamente responsable del pago del Impuesto. En las transmisiones “inter vivos”, la condición de sujeto pasivo recae en el donante (aunque se puede pactar sobre el adquirente), mientras en las transmisiones “mortis causa”, el Impuesto lo pagan los representantes personales del causante y recae sobre los herederos, legatarios o sobre el albacea testamentario.

Para determinar la cuantía del Impuesto, la base imponible está formada por el patrimonio mundial de las personas físicas que se encuentren domiciliadas (las no domiciliadas están sujetas al Impuesto solamente por los bienes situados en el Reino Unido), no teniéndose en cuenta el patrimonio del adquirente.

Como exenciones totales, “excluded property”, la ley señala a los bienes situados fuera del *Reino Unido* si el beneficiario está domiciliado fuera del país, la deuda pública británica de titularidad de no residentes, ni de domiciliados prevista en la ley de emisión, las obras de arte propiedad de extranjeros situadas en el país para exposición al público. Además, las transmisiones de

⁸⁹ *Impôts sur le Capital*. Colletion Fiscalité Européenne. Mise à jour 1997-4.

⁹⁰ M.A.BARBERÁN LAHUERTA, *La Imposición sobre las Herencias...*, cit., pág. 60.

valor dentro del matrimonio (ya sea “inter vivos o mortis causa”) si los cónyuges están domiciliados en el *Reino Unido* (si el cónyuge adquirente no lo está la exención se limita a 55.000 libras), las donaciones por razón de matrimonio realizadas por los padres a los hijos que se casan con un límite de 5.000 libras, las realizadas a cualquier persona que no excedan de 300 libras en el año fiscal con la posibilidad de que la cantidad de la exención que no se utilice en un año, pueda trasladarse al siguiente ejercicio y las realizadas a favor de organizaciones sin ánimo de lucro, instituciones de caridad, de interés general y partidos políticos.

Como exenciones parciales, deben destacarse las *donaciones* “inter vivos” realizadas por una persona física a favor de otra persona (si el donante continúa vivo a los 7 años contados desde la fecha en que se realizaron). Si el donante fallece antes del citado plazo, se acumulan al patrimonio hereditario para cuantificar el Impuesto a liquidar por la transmisión “mortis causa”, aunque se aplican determinadas bonificaciones en función del tiempo transcurrido desde la fecha de la donación hasta el fallecimiento del donante.

A parte de los donativos que no excedan de 250 libras a una misma persona⁹¹, también se reduce el tipo impositivo en un 100% para la transmisión de participaciones en empresas o de sociedades comerciales cuyas acciones no cotizan en Bolsa⁹² y para determinados activos empresariales y determinados bienes agrícolas, donde los tipos se reducen extraordinariamente.

El tipo de gravamen limita notablemente la progresividad, con un tipo 0 hasta la cifra de 255.000 libras. Por encima de 255.000 libras, el tipo es único y proporcional para las transmisiones “mortis causa” del 40% y del 20% para las transmisiones “inter vivos” (por lo que la combinación del tipo y del mínimo exento resulta una progresividad limitada). Se suman un tipo y un mínimo exento muy elevados, con lo que muchas herencias pueden quedar libres, salvo que como el Impuesto se aplica sobre la base de un período de 7 años, con lo que las transmisiones sujetas durante los 7 años anteriores se acumulan para el cálculo del impuesto a pagar (si el transmitente ha sobrevivido más de 3 años después de realizada la donación, se aplica una reducción de acuerdo con la escala graduable).

Para algunos negocios concretos están exentas el 50% de las transferencias realizadas. Dado que el mínimo exento es muy elevado, las transmisiones exentas, hacen que el Impuesto no tenga gran virtualidad en el país.

En relación con las donaciones, están exentas las de carácter normal y periódico, siempre que no superen los gastos que puedan considerarse normales de un hogar, así como las donaciones hechas por caridad o de partidos políticos.

⁹¹ Están exentos los pequeños donativos a una misma persona que no excedan de 250 libras: la intención es dejar los pequeños donativos y regalos de la vida corriente. El tipo del impuesto se reduce un 100% cuando se realizan transmisiones de participaciones en empresas no constituidas como sociedades anónimas o de sociedades comerciales cuyas acciones no coticen en Bolsa.

⁹² La Ley 29/1987 en su remisión a la Ley sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, no establece esta limitación, ni limita la reducción a las entidades de reducida dimensión.

C) Combinación de los Dos Sistemas

En *Dinamarca* existen dos Impuestos, un Impuesto que grava las herencias y otro las donaciones. El Impuesto sobre las herencias, se divide en el *Impuesto que grava el caudal relicto* y el *Impuesto adicional sobre las cuotas hereditarias*. El primero recae sobre el importe total de la herencia, salvo las transmisiones a favor de los cónyuges que están exentas, gravándose la totalidad del patrimonio en el momento de su muerte y al valor del mercado con deducción de las cargas. Si está domiciliado fuera, únicamente están sujetos los inmuebles. El Impuesto, al igual que en Suiza, se divide en un 1º tramo impositivo sobre el caudal hereditario que grava hasta un tope el valor neto mediante unos tipos graduados según una escala. Para la parte de la herencia que corresponde al cónyuge, descendiente, o ascendiente de 1º grado del causante, éste es el único impuesto a pagar. Para el resto de los herederos o legatarios existirá adicionalmente un Impuesto sobre la porción hereditaria, donde los tipos dependen del parentesco y del valor de los bienes recibidos. Aunque la transmisión al cónyuge supérstite está exenta, tanto del *Impuesto sobre el caudal relicto* como del *Impuesto sobre Sucesiones*.

El Impuesto de Donaciones recae sobre las donaciones realizadas a los hijos, nietos, abuelos y cónyuges de hijos y nietos, estando exentas las donaciones entre cónyuges. En este sentido, se consideran sujetos pasivos el donante o el donatario, indiferentemente. Si ninguno de ellos está domiciliado en *Dinamarca* no hay sujeción.

D) El Modelo Sucesorio en Irlanda

El Impuesto sucesorio se denomina en Irlanda, *Impuesto sobre las adquisiciones de capital*, *Capital Acquisitions Tax (CAT)*, aplicándose sobre el donatario o el heredero de aquellas propiedades que se transmiten con la muerte. La característica de este Impuesto es que recae sobre la participación de cada heredero o receptor, pero para determinar el nivel y los tipos del impuesto para cada bien gravable, se acumulan todos los bienes que recibe una persona del mismo perceptor. Las herencias y donaciones se acumulan durante toda la vida del transmisor, evitándose las prácticas defraudatorias a través de las transmisiones parciales y sucesivas en la vida de una persona. El modelo se asemeja al sistema de “Impuesto sobre adquisiciones de Capital” de SHOUP⁹³, pero se diferencia del mismo porque no se acumulan todas las adquisiciones gratuitas de cualquier persona sino las procedentes de un mismo transmisor. En *Irlanda* se tiene en cuenta toda la vida del transmisor a diferencia de las acumulaciones de otras legislaciones que tienen un período determinado, declarándose exentas las donaciones y herencias a favor de los cónyuges e instituciones de caridad. El Impuesto se exige por obligación personal, si el causante o donante está domiciliado en Irlanda, o por obligación real, por los bienes en Irlanda de los no domiciliados. Se aplica un tipo 0, en la cuantía que varía de la relación adquirente y donante o causante, de 456.438 €. para los hijos, padres, hijos menores de un hijo fallecido, viudo o viuda,

⁹³ M.A.BARBERÁN LAHUERTA, *La Imposición sobre las Herencias...*, cit., pág. 64.

45.000 €. para hermanos, tíos y sobrinos, y 22.822€. para otros⁹⁴. Las donaciones por valor inferior o igual a 1.270 euros año.

Para los valores que exceden de las cuantías antes referidas a tipo cero, se aplica una tarifa, para las herencias del 20%. El valor de la propiedad de actividades empresariales de carácter agrícola se reduce en un 90%.

Estados Unidos:

Tiene una combinación del *Impuesto sobre Herencias* y el de *Donaciones*.

El *Impuesto sobre Donaciones* se aplica al valor acumulativo de las transferencias que cada individuo reciba a lo largo de su vida. El sujeto pasivo es el donante y se aplica a todos los residentes en el país. Los no residentes están sujetos por las donaciones de propiedades situadas en E.U.A. Estando exentas las donaciones entre cónyuges.

El *Impuesto sobre Herencias* (sin perjuicio de la existencia de impuestos en los Estados federados como California, Texas) recae sobre las propiedades que tuviere el causante en el momento de su muerte, recibiendo los herederos y legatarios su parte, una vez descontados los impuestos. No obstante, quedan exentas las transferencias entre cónyuges, limitándose a los bienes en E.U.A. para los no domiciliados.

Se consideran como sujetos pasivos del gravamen, las personas que residan en E.U.A., que son gravados por su patrimonio mundial. Los no residentes por los bienes en dicho país. Los bienes se valoran por el de mercado en el momento del fallecimiento, permitiéndose alternativamente que se valoren 6 meses después de la muerte del causahabiente. Para fijar dicho valor, se descuentan los gastos derivados de la muerte, deudas, algunos impuestos y donaciones de carácter caritativo.

Los tipos son progresivos y varían entre el 18% al 50%, aunque según la *Tax Act 2001*, se reducen progresivamente⁹⁵ (Hasta situarlos en un 55%, con un mínimo exento de 1 millón de \$).

1.3.3. CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS DEL DERECHO COMPARADO

De acuerdo con lo señalado anteriormente, del estudio del derecho comparado pueden deducirse una serie de conclusiones que deberían tenerse en cuenta en España donde el Impuesto sobre las adquisiciones gratuitas está sufriendo una fuerte crítica, así como para el diseño del nuevo sistema de financiación autonómica para el año 2009.

1.-Aplicación General en la Unión Europea y amplia variedad normativa

Salvo en *Italia, Portugal y Suecia*, en los países más desarrollados de la Unión Europea, se ha mantenido el gravamen sobre las adquisiciones

⁹⁴ L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*,, cit., pág. 43.

⁹⁵ L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*,, cit., pág. 41.

gratuitas. Además, en los países estudiados existe una amplia variedad normativa, destacando los sistemas que gravan la totalidad de la herencia, de aquellos que someten a tributación las porciones hereditarias.

2.- Equiparación tributaria de las donaciones y las sucesiones

Dentro de las particularidades que se establecen en cada uno de los sistemas fiscales para gravar las transmisiones “inter vivos” y “mortis causa”, existe una cierta equiparación tributaria a la hora de gravar las mismas. Sin que se apliquen los mismos mínimos exentos en las transmisiones “mortis causa” e “inter vivos”. Únicamente en casos determinados se establecen exenciones o reducciones lineales, con importes muy reducidos, en relación con las donaciones.

3.- Reducciones Personales superiores a la legislación estatal

Las reducciones personales, concretamente para los parientes más cercanos, son superiores en el derecho comparado, lo que hace más llevadero el Impuesto. A diferencia del modelo español con unas reducidas reducciones en la legislación estatal, junto con unas grandes pretensiones en la tarifa y en los coeficientes multiplicadores que la acompañan. Lo que permite una fácil crítica al impuesto, que ha sido solventada con el tratamiento tributario realizado por las Comunidades Autónomas al ampliar las reducciones, o por la vía de las deducciones o bonificaciones.

4.- Tipos impositivos equivalente o superiores

La tarifa impositiva española estatal es equivalente a las existentes en los países de nuestro entorno. Únicamente, el efecto de los coeficientes multiplicadores sobre la misma, puede producir que la deuda tributaria resultante sea excesivamente gravosa.

5.- No se tiene en cuenta el patrimonio existente

En el derecho comparado europeo existen reducidos ejemplos de coeficientes multiplicadores y reductores, pero no se aplica el criterio de fijar el mismo en función del patrimonio previo del beneficiario de la transmisión.

6.- Escasa recaudación y paulatina disminución.

A la variedad normativa, debe sumarse la coincidencia de la reducida importancia recaudatoria de la tributación de las transmisiones lucrativas. Los ingresos generados por la imposición sobre transmisiones patrimoniales se encuentran aproximadamente en un 2% del P.I.B. en los países de las O.C.D.E., incluyéndose en esa cifra, el *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, los *gravámenes sobre transmisiones de la propiedad* y aquellos que gravan la *propiedad inmueble*, así como los *Impuestos sobre transmisiones gratuitas*. En

España, representa el 2,43% del P.I.B., correspondiendo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el 0,26%⁹⁶.

A pesar del crecimiento del objeto imponible, la riqueza, la recaudación derivada de los citados impuestos ha ido perdiendo peso en relación con el producto interior bruto, al mismo tiempo que la presión fiscal ha ido creciendo de forma no interrumpida, los impuestos patrimoniales se mantienen⁹⁷ en cifras de recaudación equiparables a la O.C.D.E. y por debajo del 1% de los ingresos fiscales totales (en España⁹⁸, por el contrario representó el año 2006 el 11,77%) mientras la recaudación ha crecido sobre la base a los Impuestos sobre la Renta y el Impuesto sobre el Volumen de Ventas.

Los impuestos redistributivos se han relajado, buscando el Fisco junto a los impuestos tradicionales, otras fuentes de ingresos en sintonía con los nuevos principios de eficacia económica. En este sentido, los impuestos sucesorios podrían asumir ese papel redistributivo o seguir perdiendo esa función. Los impuestos patrimoniales y los que recaen sobre transmisiones gratuitas están disminuyendo en su importancia. Se mantienen sus tarifas progresivas pero sus ingresos son insignificantes en relación con el P.I.B. o al resto de los ingresos públicos, faltando una sujeción real del patrimonio a los distintos impuestos que recaen sobre el mismo. Mientras el Impuesto sobre la Renta y sobre Ventas así como las nuevas fuentes de recursos, han relegado a los *Impuestos patrimoniales* a un papel secundario.

Las cifras de los *impuestos patrimoniales* son secundarias en relación con el peso teórico que se atribuye a esta clase de impuestos. Dentro de los Impuestos patrimoniales, los *Impuestos sobre transmisiones gratuitas* de riqueza han sido, los que más retroceso han sufrido, habiéndose mantenido los demás. Al ser estos últimos impuestos progresivos, debería aumentar su recaudación a un ritmo superior a lo que se produce en la riqueza de un país. Por el contrario, en la realidad, el cociente *recaudación / P.I.B.* disminuye progresivamente en el tiempo, mientras la presión impositiva (rendimientos / P.I.B.) tiende a incrementarse. Por lo que cabría considerarse que aumenta la regresión del sistema fiscal en su conjunto.

El Impuesto de Sucesiones se encuentra marginado desde el punto de vista recaudatorio, no pudiendo realizar sus funciones, habiendo prácticamente desaparecido en Canadá y Australia, y no representado en la Unión Europea más que el 0,58% de los ingresos fiscales y el 2% de los impuestos redistributivos (*Impuesto sobre la Renta, Impuestos sobre el Patrimonio Neto e Impuestos sobre Transmisiones gratuitas de Riqueza*)⁹⁹. En España supone el 1,25% del total de los ingresos y el 2,23% de los impuestos directos.

⁹⁶ Según datos del I.N.E. (980.954 millones de €. PIB-2006 / 23.930,863 millones de la imposición patrimonial = 2,43%; año 2006).

⁹⁷ Structures of the taxation systems in the European Union - Data 1995-2004.

⁹⁸ El total de ingresos tributarios 2006, ascienden a la suma de 179.280 millones de € en la AEAT+ 23.930,863 de imposición patrimonial, 203.210 millones €, el 11,77%)

⁹⁹ Ver cuadro nº 16, en España representa el 1,25 % de los ingresos fiscales y el 2,56% de los impuestos directos.

1.3.4. ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO

En el Cuadro nº 5 se refleja la entidad que tiene asignados los recursos del impuesto. A pesar de su escasa recaudación, no ha sido cedido abundantemente.

En casi todos los países, los rendimientos corresponden al Estado central o a un reparto entre el Estado y los entes subcentrales como en el caso de *Suiza y Austria*, tan sólo *Alemania y España*, tiene asignada la recaudación de los Impuestos a entes distintos de los Estados.

Los países en los que el Impuesto de Sucesiones tiene un peso relevante (Francia, Japón, E.U.A.) la recaudación corresponde en la totalidad al Estado central, cuando los rendimientos están repartidos entre con los gobiernos subcentrales el *Impuesto sucesorio* pierde peso en relación con la totalidad de los ingresos fiscales.

En España el Impuesto sobre adquisiciones “mortis causa”, grava las porciones hereditarias recibidas por los herederos o legatarios teniendo en cuenta su importe y el grado de parentesco entre el heredero y el fallecido, con una tarifa realmente progresiva que puede llegar al 81,60% si la porción hereditaria superara los 4 millones de euros y el grado de parentesco sea más lejano del cuarto. Se regulan los dos impuestos en un mismo marco normativo, salvo que en las donaciones no se puede aplicar las reducciones en la normativa estatal ni deducir determinados gastos.

Cuadro 5 : Administración de los Impuestos sobre Transmisiones Gratuitas:¹⁰⁰

	1975	1980	1985	1996	2006
AUSTRIA	Compartida	Compartida	Compartida	Compartida	Compartida
CANADA	Compartida	Ente subcentral	Ente subcentral	N.E(*)	N.E
DINAMARCA	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
ALEMANIA	Ente subcentral	Ente subcentral	Ente subcentral	Ente subcentral	Ente subcentral
SUIZA	Compartida	Compartida	Compartida	Compartida	Compartida
NORUEGA	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
REINOUNIDO	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
SUECIA	Estado	Estado	Estado	Estado	N.E.
JAPÓN	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
EEUU	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
HOLANDA	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
AUSTRALIA	Estado	Estado	Estado	N.E	N.E
FRANCIA	Estado	Estado	Estado	Estado	Estado
ESPAÑA	Estado	Estado	Compartida	Ente subcentral	Ente subcentral

(*) No existen tributos de esa naturaleza.

¹⁰⁰ Fuente OCDE 2006.

II

CONCEPTO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

2. CONCEPTO, NATURALEZA Y FUNDAMENTO DEL IMPUESTO

2.1. EL CONCEPTO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Si bien el artículo 609 del Código Civil une a las figuras de la sucesión y la donación como modos de adquirir la propiedad. Su naturaleza jurídica, sin embargo, es muy diferente, ya que la donación es un contrato típico de liberalidad¹⁰¹. Un acto de desprendimiento patrimonial (de liberalidad) de una persona que de forma gratuita dispone de una cosa que otra acepta.¹⁰² Mientras que la herencia es una forma también de adquirir la propiedad, pero ajena a la naturaleza contractual de aquélla, donde lo dispuesto en la ley adquiere mayor virtualidad frente a la autonomía de la voluntad del adquirente y transmitente. Falta de toma en consideración de la voluntad del transmisor en la sucesión hereditaria en cuanto al momento de la transmisión, así como a su contenido en la sucesión legal¹⁰³. La sucesión, tanto legal como testamentaria supone la transmisión de un patrimonio a un beneficiario, que aún teniendo connotaciones políticas evidentes al depender de la ideología en torno al derecho de propiedad y su dinámica, supone un evidente enriquecimiento para quien la recibe. La propia Constitución española en su artículo 33.1 al disponer “*se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia*”, admite al máximo nivel normativo el soporte fáctico de esa imposición¹⁰⁴, pero sin referirse a la donación.

Si es evidente que las donaciones y las herencias aumentan la capacidad económica del beneficiario. Existe, no obstante, un sector doctrinal que ha señalado la consideración de las donaciones y sucesiones como “*renta*”, con la necesidad consiguiente de la *supresión* del Impuesto sucesorio. Este planteamiento coherente con el concepto de “base integral del impuesto”, sería propuesto para gravar la renta y donde aparecerían reflejadas las donaciones o herencias.

Este concepto de renta que comprende todos los incrementos de patrimonio o de valor, ampliando el objeto del tributo, la *llamada teoría patrimonial* de la renta, ha sido objeto de varias reelaboraciones. Así MUSGRAVE, señala que “*el concepto de renta imponible que ha conseguido reciente aceptación entre las teorías de la Hacienda es el acrecentamiento total*”. La Renta se define como la suma del consumo durante el período más el aumento de valor neto patrimonial. De acuerdo con este concepto, todos los aumentos de la riqueza están incluidos en la renta, sea cualquiera la forma en que se reciben o cualquiera fuente de la que proceden. Tanto las retribuciones de los factores, rentas de la propiedad, beneficios y salarios, se incluyen junto

¹⁰¹ D. ESPÍN CÁNOVAS, *Manual de Derecho Civil Español*, Editorial Derecho Financiero, Madrid, 1982, pág. 554.

¹⁰² Artículo 619 de Código Civil.

¹⁰³ Se podría añadir a efectos fiscales, y “ajena a la voluntad del adquirente”, ya que se devenga en el momento del fallecimiento y no en el de la aceptación. Art. 24.1 de la Ley 29/1987.

¹⁰⁴ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema”, *Hacienda Pública*, nº 68, 1981, pág. 112.

con las donaciones y herencias. Todos estos incrementos se integran en ella, con independencia de que tengan lugar de forma regular o irregular, de que sean esperados o convertidos en dinero.

Si es evidente que la herencia y la donación suponen un incremento patrimonial para el beneficiario (independientemente de que se haya o no creado riqueza, como intenta contrarrestar un sector doctrinal), consideramos que no es evidente su equiparación con los demás componentes de la renta. La mayoría de la Doctrina postula un tratamiento separado de estas adquisiciones respecto del Impuesto sobre la Renta. Se trata de una capacidad de pago distinta de la que deriva de las rentas del trabajo y del capital, y ofrecen tal entidad y tantas características diferenciales que requieren un gravamen separado. Su ocasionalidad, la falta de participación del adquirente en su generación (ganancias sin esfuerzo), acentúan las características particulares de la capacidad económica que se refleja en las adquisiciones gratuitas.

Su inclusión en la noción de *renta* plantea en la práctica graves problemas en orden a la adecuada valoración de los mismos y a la elección de período impositivo, así como para la determinación de la deuda tributaria.

Además, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, como gravamen independiente, da lugar a una mayor equidad al sistema tributario en su conjunto, que integrando sus hechos imponible en el Impuesto sobre la Renta. Ya que, en caso contrario, se someterían las adquisiciones gratuitas a un tipo fijo del 18%. La L.I.R.P.F., en este sentido, después de declarar sujetos al Impuesto las ganancias patrimoniales, excluye de su aplicación a los incrementos sometidos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siguiendo el método que ha persistido en el sistema positivo español de gravar las adquisiciones gratuitas por un tributo específico¹⁰⁵. Al igual que en la mayoría del derecho comparado.

2.1.1. EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES COMO GRAVAMEN SOBRE LAS ADQUISICIONES DE CARÁCTER GRATUITO

Este tributo tiene como objeto imponible las adquisiciones de bienes y derechos a título *lucrativo* por actos “inter vivos” o “mortis causa”, frente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales que recae sobre aquellas transmisiones onerosas.

El Impuesto somete a tributación las adquisiciones obtenidos a *título gratuito*, gravándose la capacidad económica del heredero, legatario o donatario, y no la del causante o transmitente. Dicho gravamen se agota con su realización, al ser un Impuesto instantáneo. Al mismo tiempo que debemos subrayar su ocasionalidad.

No se recibe una herencia con una frecuencia más o menos determinada, sino muy ocasionalmente. A diferencia de la *imposición sobre la Renta* que tiene un acusado carácter periódico, siendo sometida a gravamen de una manera constante y permanente en la vida de los individuos. Constituye, de esta forma, el hecho imponible de la imposición sobre las adquisiciones

¹⁰⁵ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, “Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema”,.....cit., pág. 114.

gratuitas, la entrada en el patrimonio del obligado y a título gratuito de bienes o derechos mediante herencia, legado o donación.

El objeto de los impuestos sucesorios es la adquisición de un patrimonio, globalmente considerado (modalidad del *Impuesto sobre el Capital Relicto*) o por adjudicaciones parciales (*Impuesto sobre las Porciones Hereditarias*), del causante. En el supuesto de una donación, el patrimonio recibido en la misma.

Adquisición de bienes y derechos de forma lucrativa, sin contrapartida para el adquirente, o como algunos autores señalan, “sin esfuerzo”, para destacar el incremento de esa capacidad de pago sin una actuación para el beneficiario que, justifica más aún si cabe, su sometimiento a gravamen.

El Impuesto de las adquisiciones gratuitas se basa en un incremento de la riqueza disponible (capacidad económica) que debe ser sometida a imposición. Además, como seguidamente señala la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto, coadyuva a una redistribución de la riqueza, *“El Impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma en favor del Tesoro Público; con esta finalidad, y siguiendo la pauta que marca el artículo 31 de la Constitución, se mantienen los dos principios que inspiraban la anterior ordenación del tributo, a saber, la cuantía de la adquisición patrimonial y el grado de parentesco entre transmitente y adquirente, si bien este último se combina para tener en cuenta el patrimonio preexistente del contribuyente, cuando su cuantía exceda de 50.000.000 de pesetas”*. Esta concepción de la deuda tributaria, mediante la combinación de tarifa y coeficientes, no tiene su reflejo en el derecho foral y comparado, por lo que debería ser modificada de acuerdo con lo que luego se comentará en relación con su pretensión recaudatoria¹⁰⁶.

Aquellas adquisiciones deben de gravarse, precisamente por el valor de esa capacidad contributiva adicional que se obtiene. Así, la base imponible, tanto por el sistema del *Impuesto sobre el Caudal Relicto* como en el *Impuesto sobre las Porciones Hereditarias*, está formada por los valores netos de los bienes que integren el patrimonio transmitido, con deducción de las deudas, cargas y gastos (entierro, funeral, liquidación de la herencia) en el caso del *Impuesto sobre el Caudal Relicto* o la existencia de mínimos exentos en el *Impuesto sobre Porciones Hereditarias* para pequeñas transmisiones.

Sin embargo, se han ido añadiendo sucesivamente distintas deducciones, bonificaciones (pequeños patrimonios empresariales familiares), mínimos exentos, minoraciones que obedecen al fomento de comportamientos individuales considerados útiles para la sociedad, así como por razones loables de política económica y social. Pero ello ha determinado que algunos autores critiquen el excesivo número de minoraciones en este Impuesto, siendo partidarios del establecimiento de una base más amplia, de una limitación de las deducciones y bonificaciones, y no de una tarifa tan abultada como la señalada por la Ley 29/1987, como luego veremos.

La tarifa progresiva del Impuesto que generalmente acompaña al mismo y el fin redistributivo correspondiente, que se alega en defensa del mantenimiento de este gravamen, son matizados por: a) el *valor* de los bienes que integran la transmisión; b) el *parentesco* entre el causante y los

¹⁰⁶ La tarifa es fuertemente progresiva y su combinación con los coeficientes de parentesco y del patrimonio preexistente no produce los resultados esperados.

beneficiarios; c) *la riqueza previa* del heredero para el cumplimiento del principio de capacidad económica, lo que exige la coordinación con el Impuesto sobre el Patrimonio Neto; d) *la colación*, es decir, la acumulación de las donaciones a las nuevas transmisiones hereditarias realizadas por una misma persona a efectos de determinar el tipo aplicable a esa última transmisión.

Los sujetos pasivos serán los beneficiarios de esas adquisiciones gratuitas, si bien en el *Impuesto sobre el Capital Relicto* se tienen en cuenta las circunstancias del causante a la hora de cuantificar el Impuesto, mientras que en el *Impuesto sobre las Porciones Hereditarias como el español*, se incide en la capacidad de pago del destinatario de la transmisión, pudiendo tenerse en cuenta el patrimonio previo del heredero para introducir factores correctores. La Ley 29/1987, sigue el sistema tradicional español en materia de transmisiones gratuitas y opta por el sistema de porciones hereditarias (mayoritario también en derecho comparado) con la aplicación de reducciones en la base imponible, de coeficientes en función del parentesco y del patrimonio preexistente del causahabiente.

Este carácter de los Impuestos sobre la transmisión de bienes, acentúa la complejidad de su naturaleza jurídico-tributaria y su posible calificación como impuestos indirectos. Sin embargo, la ganancia patrimonial que supone recibir una herencia constituye su hecho imponible y no la *traslación de su titularidad*, teniendo dicho Impuesto la categoría de impuesto *directo*. La propia Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, señala que “*El Impuesto de Sucesiones y Donaciones cierra el marco de la imposición directa, con el carácter de tributo complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; grava las adquisiciones gratuitas de las personas físicas y su naturaleza directa, que ya se predicaba del hasta ahora vigente Impuesto General sobre las Sucesiones, resulta, asimismo, en la configuración de la Ley, al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente*”.

No existe por otra parte, en ningún caso, una *duplicidad impositiva* con otros impuestos patrimoniales ya que este grava el incremento patrimonial recibido por el heredero o donatario. La exigencia del Impuesto estaría legitimada, además, porque la riqueza o el patrimonio que son un elemento determinante de la capacidad económica.

Las Adquisiciones Gratuitas como manifestación de la Capacidad Contributiva del Adquirente

Los impuestos que recaen sobre la *circulación de bienes* se configuran como una auténtica imposición sobre la riqueza sobre la base de unos presupuestos objetivos, en el caso de la imposición sobre las transmisiones gratuitas, el aumento de la capacidad económica como consecuencia de las adquisiciones en que se basan, reflejando una manifestación de capacidad económica a través de los actos traslativos y no por la existencia misma de esos patrimonios.¹⁰⁷

¹⁰⁷ J. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *Sobre las Sucesiones....., cit.*, pág. 74.

Tradicionalmente, se ha sostenido como base de este tributo, la capacidad económica y la equidad tributaria, frente a los críticos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones que lo consideran injusto al aplicarse a las clases sociales menos favorecidas en cuanto a su nivel de económico. Ha de destacarse, sin embargo, que la mayor garantía de equidad en un sistema fiscal pasa por la existencia de tributos directos y progresivos, con más motivo cuando someten a tributación unas ganancias patrimoniales citadas como “sin esfuerzo”, ni “riesgo”.

Aquella injusticia se disipa si lo comparamos con el *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales*¹⁰⁸, basado en una mera alteración en la composición del patrimonio y no en un aumento de la capacidad de pago. Del mismo modo y con relación al *Impuesto sobre el Patrimonio*¹⁰⁹, donde en este último se grava de forma objetiva, en muchos casos, el patrimonio obtenido con esfuerzo y con el ahorro de toda una vida.

Sin embargo, las funciones económicas que tiene encomendadas el *Impuesto de Sucesiones y Donaciones* exigen una serie de reformas que también afectarían a los demás impuestos patrimoniales, evitando el fraude y la elusión del Impuesto, con la intención de obtener un mayor grado de equidad en el sistema fiscal español y una eficiente utilización de la riqueza en nuestro país. Así, el gran rechazo actual del Impuesto en España y su escasa importancia en términos de recaudación, contravienen su principal fundamento, ser un instrumento para una distribución más equitativa de la riqueza, lo que hace que se encuentre cuestionado y desde algunos sectores se abogue por su supresión.

Gravamen que ayuda a la mejor configuración de un Sistema Tributario Español

Es claro que las herencias contribuyen en gran medida a la concentración de riqueza, por lo que es razonable que un impuesto progresivo sobre las mismas, disminuya el impacto negativo que, respecto a la *eficacia económica* tendría la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados sectores de la sociedad. A ello habría que sumar su contribución a la consecución de una igualdad de oportunidades en la sociedad y una reducción de las desigualdades en la distribución de la renta al afectar a algunas fuentes de renta que originan dicha situación.

Además, esta forma de imposición ayuda a un aumento de la progresividad del sistema fiscal español, como afirma la propia *Exposición de Motivos* de la Ley 29/1987, “se refuerza la progresividad de las tarifas en las adquisiciones de mayor importancia y se introducen reglas de aplicación, como la que dispone la acumulación de las cantidades percibidas por razón de seguros sobre la vida al resto de los bienes y derechos que integran la porción

¹⁰⁸ R. FALCÓN Y TELLÁ, *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Iustel, Madrid, 2002, pág. 35.

¹⁰⁹ V. ENCISO DE YZAGUIRRE, *Análisis dinámico y estructural del comportamiento del Impuesto sobre el Patrimonio en España*, Inv. Jurídica nº1/04, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 27.

hereditaria, que refuerzan el carácter redistribuidor del tributo, al mismo tiempo que contribuyen a mantener la justicia del gravamen”, aunque los efectos prácticos de esos objetivos quedan reducidos desde el punto de vista macroeconómico por la escasa capacidad recaudatoria del Impuesto. Escasa recaudación derivada de las continuas reformas normativas, del aumento de las reducciones y bonificaciones, que no ayudan a una aplicación ejemplar del de esta modalidad impositiva que exige urgentes reformas en el derecho positivo español.

Estos objetivos requieren un Impuesto en España más realista y con unas tarifas más razonables, que determinaría su más fácil asunción por los ciudadanos, al mismo tiempo que garantizaría el principio de neutralidad impositiva, asegurando un funcionamiento correcto y evitando tratos de favor a determinadas formas de *renta*.

Su eliminación y consiguiente integración en el Impuesto sobre la Renta ocasionaría, una excesiva complejidad como señala HERRERA MOLINA¹¹⁰, siendo las adquisiciones gratuitas de carácter muy esporádico e irregular, que impiden su sometimiento a la tarifa progresiva del *Impuesto sobre la Renta*, a diferencia de las personas jurídicas que están sometidas a una tarifa proporcional y objetiva, pudiendo someter a tributación sus adquisiciones lucrativas en el impuesto sobre la *Renta de Sociedades*. El cálculo de la cuota en función del grado de parentesco entre adquirente y el transmitente exigiría el establecimiento de un complejo sistema de normas que hace difícil su integración en el *Impuesto sobre la Renta*.

El Impuesto de Sucesiones además de generar ingresos para el Fisco¹¹¹, previene, atenúa (COSCIANI)¹¹² o evita (SHOUP)¹¹³, la concentración de riqueza, asignándole una finalidad redistributiva (NEUMARK)¹¹⁴ de la *renta*, aún cuando recientemente se haya puesto en duda por su escasa entidad recaudatoria, como antes se ha señalado.

Separación o Unificación de la Tributación de las Sucesiones y las Donaciones: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El legislador español ha creado un único tributo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, respetando la tradición histórica en nuestro país y la postura de la mayoría del derecho comparado.

El *Informe CARTER*¹¹⁵ señala las distintas modalidades de gravar las adquisiciones gratuitas:

- a) Un Impuesto basado en el método actual de gravamen de los bienes transmitidos “*mortis causa*” y de las donaciones.
- b) Un Impuesto integrado sobre las transmisiones de bienes.

¹¹⁰ P.M. HERRERA MOLINA, *La Capacidad Económica*, cit., pág. 374.

¹¹¹ J. SEVILLA SEGURA, “Estructura de las Reformas Tributarias en España”, *Hacienda Pública Española*, nº 36, págs. 36 y sgts.

¹¹² COSCIANI, “Estructura y Condiciones del Sistema Tributario Moderno”, *Hacienda Pública Española*, nº 56, 1979, pág. 29.

¹¹³ SHOUP, *Hacienda Pública*,..., cit, pág. 492.

¹¹⁴ NEUMARK, *Principios de la Imposición*,, cit, pág. 262.

¹¹⁵ INFORME CARTER, *Instituto de Estudios Fiscales*, Volumen III, Apéndice D, 1975, pág. 679.

- c) Un Impuesto *acumulativo* en las donaciones y legados recibidos.
Seguido en Estados Unidos e Irlanda.
- d) Un Impuesto sobre el *Patrimonio Neto*.
- e) Un derecho de Sucesión o un Impuesto sobre las Herencias.

La Ley 29/1987, ha optado por regular el tratamiento de las sucesiones y donaciones en un mismo texto normativo, pero sin asimilar totalmente su régimen, dada su distinta naturaleza jurídica, como un gravamen personal y directo. El mismo modelo se encuentra en el derecho comparado, salvo en *Bélgica, Dinamarca y E.U.A.*, donde se gravan de forma separada las sucesiones y donaciones con diferencias significativas.

Tanto la donación como la sucesión constituyen una adquisición a título gratuito, la propiedad pasa de una generación a otra por herencia o legado o mediante donaciones “inter vivos”. Aunque su naturaleza jurídica es distinta, en el segundo caso un *contrato* típico de liberalidad.

No obstante, pueden adquirir los bienes por herencia, por diferentes legados o donación “inter vivos”. Por ello, con independencia del modo o forma en que la propiedad se transfiere, deben gravarse estas manifestaciones de capacidad contributiva. Además, si no existiera gravamen sobre las donaciones se estimularía la transferencia de la propiedad por actos “inter vivos” a los herederos de manera que se evitaría el impuesto sucesorio.

Sin embargo, este fundamento de las donaciones y las sucesiones quiebra, en principio, con la eliminación en la Ley 29/1987 del beneficio a practicar las reducciones en las donaciones. Así como, en la exención de las ganancias patrimoniales del causante en el I.R.P.F., sin que tenga su reflejo en las transmisiones “inter vivos”, al considerarse que quien dona un bien revalorizado dispone también de la plusvalía, demostrando con ello la capacidad contributiva, lo mismo que si se hubiese destinado a la adquisición de bienes o servicios. En este sentido, el impuesto debe recaer el Impuesto en el momento de la donación y no en el de la venta por el donatario¹¹⁶. Por lo que el valor de adquisición para el adquirente sería, el fijado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al que habría que sumar los gastos y tributos soportados por el heredero, como señala el artículo 36 de la Ley del I.R.P.F.¹¹⁷ Otro sector doctrinal considera que la falta de contraprestación monetaria no permite considerar que se ha realizado una ganancia o pérdida patrimonial. Aunque, parece evidente que se ha producido una alteración patrimonial, que puede dar lugar a una ganancia para el transmitente. Cabría, no obstante, una solución intermedia, el gravamen de la donación, ya que supone un aumento de la capacidad económica del donatario, junto con la no-sujeción en el I.R.P.F. de la ganancia patrimonial del donante, valorándose el valor de lo donado, no por el precio real en el momento del devengo, sino que su precio de adquisición por el donatario que será el que correspondería al donante, subrogándose en su posición (o permitiendo la aplicación de coeficientes de actualización). De forma que no se gravaría en una misma

¹¹⁶ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema*,....cit., pág. 125.

¹¹⁷ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre el la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE 29 de noviembre de 2006.

operación la ganancia patrimonial en el donante a efectos del I.R.P.F. y la adquisición gratuita en el donatario, que puede llegar al 99,6%, y que puede ser claramente confiscatoria.¹¹⁸ Otra solución estaría en permitir unos coeficientes de actualización para no gravar, al menos, las plusvalías nominales en el donante.

2.1.2. MODALIDADES DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Frente a la uniformidad de la tributación de las donaciones, estén reguladas en un mismo o distinto texto normativo, aunque con determinadas matizaciones en el derecho anglosajón como hemos visto. El *Impuesto sobre Sucesiones* presenta diversas modalidades de gravamen en esta forma de adquisición de bienes y derechos. Debemos de reseñar en este sentido:

- A) *Impuesto sobre el Caudal Relicto* (Modelo Anglosajón): aplicado a todo el patrimonio sucesorio, sin considerar el número de beneficiarios de la transmisión ni de su relación con el difunto. Constituye un gravamen sobre los bienes del causante en el momento del fallecimiento recayendo la aplicación de su tarifa sobre el valor de los mismos, lo cual tiene un carácter marcadamente objetivo. El Impuesto sobre el Caudal Relicto está muy cercano a la imposición patrimonial. Algunos autores abogan por su sustitución por el *Impuesto anual sobre el Patrimonio*¹¹⁹, como *Impuesto complementario sobre la Renta* que facilitaría la aplicación de este Impuesto y al mismo tiempo gravase las rentas no gravadas. Se gravarían los bienes que se han capitalizado, frente a los *Impuestos sobre el consumo y la renta*, un tributo como “*Back-Tax*” o impuesto retroactivo, ya que tiene como misión recaudar de una sola vez el gravamen de capital acumulado por el causante durante su existencia¹²⁰. Aunque en España, la futura reforma se piensa en devolver al Impuesto sobre el Patrimonio a su carácter censal o su posible supresión.
- B) *Impuesto sobre las Porciones Hereditarias* (sistema latino o francés): se trata de un Impuesto que recae sobre las distintas porciones hereditarias, que son gravadas en función de su cuantía y del parentesco entre el causante y el heredero o legatario. Recae, por tanto, sobre las distintas transmisiones individuales, con tarifas progresivas según la magnitud de las mismas, prescindiendo de la importancia previa del patrimonio total, y con aplicación de deducciones y bonificaciones en función del parentesco y de otras circunstancias personales.

¹¹⁸ A semejanza del artículo 33.2 de la Ley 35/2006, del IRPF que señala en relación a las ganancias patrimoniales no sujetas, “*Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos*”.

¹¹⁹ SHOUP, *Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, págs. 492 y sgts.

¹²⁰ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema*, cit., pág. 118.

Se grava el incremento del patrimonio del heredero ocasionado por una transmisión gratuita, lo cual tiene un tinte subjetivo evidente.¹²¹ El incremento patrimonial que se produce en el patrimonio del beneficiario es cierto, aunque se ha criticado su existencia en las transmisiones hereditarias entre parientes próximos, al afirmarse que las transferencias por causa de muerte entre miembros de la familia, no añaden nada a la riqueza del superviviente. En este sentido, si se define al contribuyente en términos de grupo familiar, no existe acrecentamiento patrimonial alguno¹²².

- C) *Impuestos Sucesorios*: una forma de combinación de los sistemas anteriores, gravando primeramente la herencia según la magnitud de la misma y, seguidamente, las porciones hereditarias según las circunstancias individuales de los beneficiarios. Este sistema puede ser una solución para los ordenamientos federales, ya que hace compatible un Impuesto sobre la masa hereditaria en el ámbito federal, con un Impuesto sobre las porciones hereditarias a exigir por cada Estado miembro. En Estados Unidos, el *Impuesto sobre las herencias* en E.U.A., según el *Tax Act del 2001*, de combina con Impuestos de los Estados federados. En Dinamarca el Impuesto sobre sucesiones *grava el caudal relicto*, para la parte de la herencia que corresponde al cónyuge, descendiente, o ascendiente de 1º grado del causante, éste es el único impuesto a pagar. Al mismo, tiempo existe un *Impuesto adicional sobre las cuotas hereditarias* para el resto de los herederos o legatarios, donde los tipos dependen del parentesco y del valor de los bienes recibidos.

La opción por una de las tres modalidades impositivas, generalmente limitada a las dos primeras, ha sido objeto de discusión doctrinal. *El Impuesto sobre el caudal relicto* es más productivo con la misma escala de gravamen porque se aplica antes de la división de la herencia. Por tanto, es mejor este último Impuesto si se atiende a razones recaudatorias. Si el objetivo principal, es la equidad o justicia tributarias¹²³, es preferible el *sistema sobre las porciones hereditarias*, por que ésta hace distinción al determinar la carga del Impuesto, según los herederos, su número, parentesco y circunstancias personales. El *Impuesto personal* es susceptible de estructurarse sobre la base de una persona individual frente al Impuesto que recae sobre la masa hereditaria. Sin embargo, el Impuesto sobre el total de la herencia tiene una escala menos gravosa que aquél, al recaer sobre la totalidad de la herencia. Mientras que el *Impuesto sobre las distintas porciones hereditarias* grava las distintas partes de la masa total de la herencia. Lo que ha determinado que un sector de la Doctrina abogue por una combinación de ambos sistemas. Un Impuesto moderado sobre la totalidad de la herencia y, un Impuesto sobre las porciones hereditarias relativamente elevado y progresivo¹²⁴.

¹²¹ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema*, cit. ..., pág. 115.

¹²² MUSGRAVE, *Teoría de la Hacienda Pública*, ... cit, pág. 182.

¹²³ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema*, cit. ..., pág. 112.

¹²⁴ F. NEUMARK. *Principios de Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda*, Madrid, 1974, pág. 263.

2.2. NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones constituye una forma de imposición sobre la riqueza, precisamente la adquirida de forma gratuita.

2.2.1. IMPOSICIÓN SOBRE LA RIQUEZA

La *imposición patrimonial* se ha convertido en una de las principales fuentes de recaudación con que cuentan los sistemas tributarios más avanzados junto con la Renta y el Consumo. En España representa el 11% del total de los ingresos impositivos. Estos objetos impositivos se convierten en elementos fundamentales de cualquier sistema fiscal moderno. Incluso puede afirmarse que su importancia va incrementándose a medida que un país adquiere mayor desarrollo económico, ya que se considera un método acertado para “*conseguir la redistribución fiscal considerada como necesaria y reducir el grado existente de concentración de rentas y riqueza*” como señala NEUMARK¹²⁵, citando a E.U.A.

El Informe CARTER¹²⁶ ya señaló que, “*Con toda evidencia, las donaciones y herencias aumentan la capacidad económica del beneficiario*”.

Dada la antigüedad de los *impuestos sobre la riqueza*, han existido diversas formas a través de las cuales las Administraciones fiscales, han gravado esta forma de imposición, debiendo destacarse:

- A) *Impuesto sobre Adquisiciones Gratuitas*: tributo personal y general sobre los bienes patrimoniales adquiridos por causa de muerte o donación por las personas físicas. Grava ocasionalmente el valor neto de dicho patrimonio como consecuencia de dicha adquisición y no es complementario del Impuesto sobre la Renta.
- B) *Impuesto sobre el Capital Relicto*: tributo personal y general que grava la transmisión por causa de muerte del patrimonio de las personas físicas, recayendo sobre su valor neto de la totalidad de dicho patrimonio. Es por tanto, un tributo ocasional y no complementario del Impuesto sobre la Renta.
- C) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*: tributo real y parcial que recae sobre la transmisión ocasional de los bienes, considerando su valor bruto de los mismos, sin ser complementario del Impuesto sobre la Renta.
- D) *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*: tributo general y personal que grava periódicamente la propiedad o posesión del patrimonio, recayendo sobre el valor neto. Generalmente, complementario del gravamen sobre la renta.

¹²⁵ F. NEUMARK. *Principios de Imposición, Instituto de Estudios Fiscales, ...*, cit., pág. 215.

¹²⁶ Informe CARTER, IEF, 1975, Volumen II, pág. 80.

- E) *Impuesto sobre la tenencia y posesión de ciertos bienes*: corresponden a tributos parciales y reales que gravan la posesión, tenencia o disfrute de ciertos bienes. Recaen de forma periódica como gravamen bruto y no complementario sobre la renta. Los Impuestos sobre la propiedad, generalmente la propiedad inmueble, pertenecen a esta categoría.
- F) *Impuesto sobre los bienes de las personas jurídicas*: tributo general y personal que grava el patrimonio no susceptible de transmisión de ciertas personas jurídicas, recayendo sobre el valor bruto de su patrimonio, con carácter periódico e independiente del Impuesto sobre la Renta. Como recoge FUENTES QUINTANA ¹²⁷, la necesidad de conseguir una equivalencia tributaria con el Impuesto de Sucesiones, dado el carácter indefinido en la duración de ciertas personas jurídicas haría que una parte del patrimonio de un país no fuera gravado por no transferirse por causa de muerte.
- G) *Impuestos sobre los incrementos de valor*: gravan los incrementos en el valor de ciertos bienes, con carácter ocasional, de una manera real y neta de cargas sobre el patrimonio, que por su naturaleza son complementarios del gravamen sobre la renta, ya que afectan a una parte de la renta (*una ganancia de capital*).

Dentro de la imposición patrimonial, el Impuesto sobre el Patrimonio tiene carácter periódico y anual, frente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que se devenga únicamente cuando se produce una donación o una herencia. Esta diferencia es consustancial a la esencia de estos impuestos a la hora de fundamentar el mantenimiento de esas figuras tributarias en el sistema impositivo español.

2.2.2. EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIONES GRATUITAS COMO TRIBUTO INTEGRANTE DE LA IMPOSICIÓN PERSONAL

Dentro de la imposición sobre la riqueza, el *Impuesto de Sucesiones* se ha visto afectado por la tradición, la ortodoxia y el conformismo fiscal, que no impiden la existencia de posturas encontradas sobre la limitación de los derechos de propiedad que la tributación sucesoria implica¹²⁸.

La oposición a la interferencia estatal en la distribución patrimonial existente, a la intromisión por parte de los gobiernos en la libre transmisión hereditaria de la propiedad, ha sido constante en la historia del derecho tributario. Más concretamente para la ideología liberal surgida en el siglo XIX, cualquier interferencia orientada a limitar este derecho era más fruto de la envidia de la mayoría hacia una minoría pudiente que un resultado consciente de la justicia fiscal. La doctrina fiscal liberal establecía el derecho de propiedad

¹²⁷ E. FUENTES QUINTANA, *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*, Madrid. 1990, pág. 294.

¹²⁸ J. FERNÁNDEZ CAINZOS, "Textos para la reforma de la Imposición sobre Sucesiones y Donaciones, *Revista de la Hacienda Pública*", Nº 79, 1982, pág. 167.

como derecho fundamental, junto con la posibilidad de transferir libremente la propiedad adquirida y que debía constituir un derecho a ser protegido por la Ley.

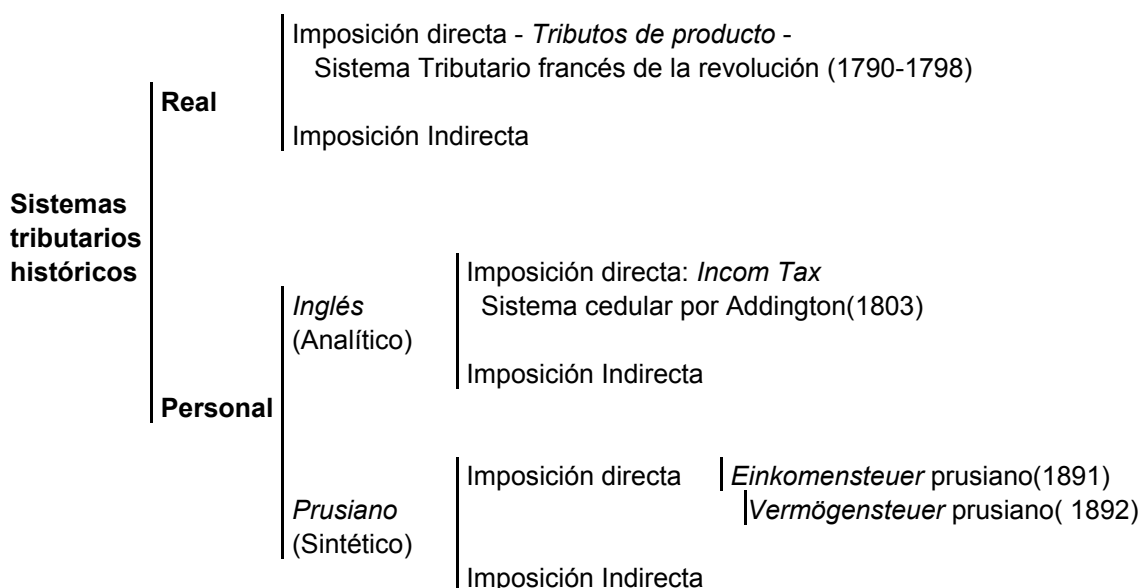
Lo que no impidió el mantenimiento del Impuesto en el citado siglo y así, Sir William Harcourt y Ministro de Hacienda en 1894, con ocasión de la introducción en Gran Bretaña del “Estate Duty”, mencionaba que el derecho del Estado a la imposición sucesoria era anterior al derecho de los particulares sobre esos bienes, puesto que, aseguraba aquél, y señalaba que “*la naturaleza no concede al hombre ningún poder sobre sus bienes terrenales más allá del período de su vida*”. Este derecho es creación de la ley y el Estado es libre de fijar las condiciones de la misma. En definitiva, se venía a afirmar, que la herencia es un principio especial concedido por el Estado, por lo que es éste a quien compete su limitación, produciendo su gravamen, cómo y cuándo quiera de acuerdo con las leyes.

Frente a las posturas de las ideologías fiscales liberales y reformistas sobre la imposición de sucesiones, está cohetáneamente la marxista, de abolición del derecho de herencia. La cual defendía que las concentraciones de propiedad privada podrían abolirse en una generación mediante el establecimiento de impuestos confiscatorios. Situación a la que se opone al artículo 33.2 de la Constitución española que reconoce explícitamente el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

La Imposición Personal:

Frente a un *Estado Patrimonial*, el cual se financiaba con el fruto de sus propios bienes. La obtención de recursos por parte del *Estado Fiscal*, exigía el establecimiento de medios fiscales con los que ayudar a su consecución.

Cuadro nº 6: Sistemas Tributarios Históricos:



Fuente: E.Fuentes Quintana, “*Hacienda pública: Principios de Imposición*”, Madrid, 1990.

En contra de la opinión doctrinal de algunos hacendistas partidarios de un único Impuesto, la realidad práctica se ha decantado invariablemente por la multiplicidad impositiva en los distintos sistemas fiscales. Podemos distinguir en la Historia tributaria moderna, dos sistemas tributarios, el real y el personal según el Cuadro N° 6.

Para cumplir aquellas finalidades cada Estado ha elegido el *sistema tributario* más conveniente. *Sistema* que podemos definirlo como conjunto de reglas que regulan el establecimiento y las relaciones entre los impuestos que lo forman.

Si “*detrás de una verdadera reforma tributaria hay siempre una revolución*”, durante la labor de la Asamblea Constituyente francesa entre noviembre de 1790 y el año VII del *calendario republicano de la Revolución*, se construyó *el sistema real de imposición* para gravar los diferentes productos de los que puede derivarse un rendimiento fiscal, terminando con el sistema de la sociedad estamental. Los objetivos, eran conseguir la justicia de los distintos impuestos, favorecer el desarrollo normal del mercado y evitar la complejidad tributaria. Había que conseguir la generalidad y suprimir los privilegios de la sociedad estamental, sometiendo a la totalidad de la población al mismo sistema tributario. *El Fisco* como elemento destacado de opresión y arbitrariedad deberá ser aislado de un contacto directo con el contribuyente. Para evitar ese contacto, la imposición habría de ser real y objetiva, a través de la estimación de las cosas productoras de rendimientos con ausencia de las circunstancias personales de sus titulares. Serán los signos externos, índices indirectos, los que permitan evaluar los rendimientos que se someterán a gravamen. Era el *sistema de imposición de producto*, que no se abandonó en España hasta mediados del siglo XX.

El *sistema tributario de producto* tenía un escaso poder recaudatorio, generando una cadena de consecuencias, como la existencia de déficit público permanente frente al aumento de gastos y la aparición de múltiples impuestos para intentar controlarlo, como fueron los *Impuestos sobre el consumo*. La llegada de la Revolución industrial, hizo inviable el sistema fiscal de producto que no se adaptaba al gravamen de las rentas industriales y a las derivadas de la prestación de servicios. A parte de su injusticia al fundamentarse en unos rendimientos medios (*el producto*) que no tenía en cuenta la persona, que era anónima frente a una no desarrollada Administración Tributaria e impedía la aplicación de tarifas progresivas.

La *Hacienda Liberal* elaboró su propio sistema sobre impuestos y gastos públicos. Los gastos deben limitarse a los deberes del Estado (mantener el orden interior y exterior del país), realizando, además, aquellas obras o servicios que no puedan ser realizados por el sector privado. Los impuestos deberían cubrir el coste de dichas actividades sin perturbar la actividad económica, manteniéndose el *principio de equilibrio presupuestario*. Sin embargo, el crecimiento de los gastos públicos como señala WAGNER¹²⁹, en bienes públicos (educación, sanidad, etc.) y en gastos en infraestructuras que demanda la empresa privada, corría paralelo a la crisis del sistema fiscal de producto, ante su insuficiente recaudación e injusticia en el reparto de la carga tributaria.

¹²⁹ A. WAGNER, *La Scienza delle finanze, versión italiana del original alemán de M. Ferraris y G. Bistolfi, ed. Biblioteca dell'economist*, vol. X, Turín, 1891, págs. 932 y sgts.

El *sistema personal* en el reparto de la carga tributaria, está basado en el concepto de *Renta*. Este sistema de imposición directa es personal, debido a que la renta es la riqueza que percibe un sujeto determinado, fundiéndose todas las percepciones de esa persona. Dentro del mismo se diferencian dos subsistemas:

- *Sistema sintético*: con un gravamen único sobre la renta total, gravada bien a través de una tarifa única (la renta personal se somete a un Impuesto progresivo) o bien con el juego de dos impuestos, uno normal (generalmente proporcional) para toda clase de rentas, al que se suma el sobreimpuesto (*Sur-Tax*, generalmente progresivo) y que deben pagar las rentas que superan un determinado límite.
- *Sistema analítico*: junto a un conjunto de *Impuestos reales* que gravan los distintos rendimientos y productos, se suma un *Impuesto complementario de naturaleza personal sobre la Renta*.

El sistema personal de imposición se complementaba con la imposición indirecta al igual que el sistema real, pero desde el punto de vista económico, ambos sistemas son incompatibles, condicionando de forma trascendente en su elección tanto los cometidos atribuidos a la Hacienda Pública como la estructura de los impuestos. Todos los países latinos siguieron el sistema real de imposición. España lo introdujo en 1845. Pero desde comienzos del siglo XX, el sistema de imposición personal basado en la renta se abrió paso como forma moderna de entender la imposición y fue incorporado sucesivamente en los distintos países. Precisamente, este sistema comenzó en España por la *Imposición sobre las adquisiciones gratuitas* con la *Reforma Tributaria* de F. Villaverde en 1900, dando entrada a la tarifa progresiva y a la personalización del gravamen como se ha señalado anteriormente.

Frente a la incorporación rápida de nuestro gravamen sobre las adquisiciones gratuitas a la imposición personal. La *imposición personal sobre la Renta*, tras el intento de incorporar el impuesto personal en 1911, deberá esperar hasta la *Contribución complementaria sobre la Renta* en 1932, tras seis proyectos fallidos.

Por ello, no se entiende actualmente, esa oposición al gravamen sobre las adquisiciones gratuitas que cuenta con amplia raigambre en nuestro país y se basa en el aumento de la capacidad contributiva real de las personas físicas.

Las graves injusticias y la financiación desequilibrada de un sistema fiscal real, determinaron un reparto desigual de la renta y de la riqueza con las tensiones sociales y económicas consiguientes que generó. El papel corrector de la distribución no pudo ser realizado por el *sistema de producto*, debiendo dar paso a la imposición personal.

El sistema de *imposición personal* se caracteriza por:

- a) *Personalidad del Impuesto*: la relación tributaria se humaniza en este sistema y el impuesto debe ser distribuido teniendo en cuenta las características personales del contribuyente.
- b) *El impuesto grava la Renta* (en sentido amplio): que constituye la expresión más fiel de la capacidad de pago en un país avanzado. Donde todo incremento patrimonial, independientemente de la forma – monetaria o en especie-, del origen – trabajo, capital, transmisión-, o del destino final –consumo o ahorro-, constituye la *renta*. La renta fiscal estaría formada

por los (rendimientos monetarios y no monetarios-rentas de los factores y servicios- + los rendimientos imputados y el autoconsumo + rendimientos de bienes duraderos de consumo + ganancias de capital- realizadas o no- + incrementos patrimoniales – gastos de explotación, y personales y familiares).

- b) *Estimación directa de la renta personal*: que se opone al sistema de signo externo, que grava una ficción no la realidad, escapándose rendimientos que afectan a la justicia y a la recaudación, contraviniendo el principio de gravamen de la renta personal.
- c) *Impuesto progresivo*: el Impuesto sobre la Renta a través de la progresividad impositiva consigue el cumplimiento de los fines del sistema fiscal basado en el reparto personal del impuesto. A estas características se unen las razones de equidad, de neutralidad impositiva y la necesidad de conseguir la personalización del tributo.

Razones políticas y administrativas han transformado el concepto económico de *Renta* como suma de los rendimientos de los factores y servicios, los incrementos patrimoniales y el consumo, en una *Renta fiscal*. Renta que ampliaría su concepto tradicional como suma de la retribución de los factores y las ganancias patrimoniales para incluir las adquisiciones lucrativas. Dentro de este concepto global de renta, habrían de integrarse, por tanto, las adquisiciones gratuitas y su correspondiente tributación. Por lo que es indiferente, en este sentido indiferente, que se graven en el Impuesto sobre la Renta o en un *Impuesto a parte sobre las adquisiciones a título lucrativo*.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se integra en la tributación de ese *concepto general de Renta*, sin que puedan aceptarse las alegaciones en contra de este Impuesto. Sin perjuicio, de su gravamen como forma tributaria independiente.

Se cuestiona que el derecho constitucional a la propiedad privada y a la consiguiente disposición testamentaria de la herencia se vea considerablemente limitado por las altas tarifas nominales que la imposición sobre sucesiones y donaciones han alcanzado en los distintos países occidentales, a pesar de su escasa recaudación, tanto absolutos como relativos. Sin embargo, esta formulación ha quedado desacreditada en la actualidad por la reducción de la carga tributaria de acuerdo a los grandes beneficios fiscales introducidos recientemente, lo que no ha impedido que se sigan formulando objeciones por el peligro de confiscación tributaria en que pudiera incurrir el Estado.

Además, la imposición sobre las adquisiciones gratuitas grava unas manifestaciones evidentes de capacidad económica, que no quedan desvirtuadas por las lagunas que facilitan la evasión impositiva y que sirven de una válvula de escape a una legislación que se considera injusta.

Desde el punto de vista de la eficacia económica, la imposición sucesoria puede afectar al ahorro, la ética del trabajo, la conservación y ampliación del capital existente, la asunción de riesgos, etc. Pero una adecuada regulación normativa debería evitar la concreción de estas objeciones.

El *concepto de Renta* ha conseguido erigirse como eje de la moderna imposición directa e índice privilegiado de la capacidad contributiva. La idea de *Renta* ha pasado a ocupar el centro, marginando la idea de riqueza a un papel meramente residual, tanto por cifras de recaudación como doctrinalmente.

No obstante, la transmisión gratuita de la riqueza por herencia o donación, constituye una manifestación evidente y singular de la capacidad contributiva, además de ser un destacado factor de desigualdad en la sociedad moderna, como la familia o el sistema educativo. Es necesario contrarrestar fiscalmente la tendencia de la propia familia o el particular sistema educativo a la desigualdad. En este sentido, el artículo 1 de la Constitución española propugna como valores superiores de nuestro ordenamiento el principio de igualdad, señalando el mismo artículo 9.2 la obligación de los poderes públicos de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.

En este sentido, la Constitución Española de 1978 con su artículo 31.1, establece la prohibición de la confiscatoriedad del sistema tributario, así como el sometimiento del sistema fiscal español a los principios de igualdad, generalidad, justicia y capacidad económica. Entre las figuras de ese sistema, se encuentra el Impuesto sobre adquisiciones a título gratuito, un instrumento fiscal para conseguir los objetivos constitucionales sobre la base de aquellos principios.

2.2.3. NATURALEZA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En relación con las modalidades de los gravámenes sucesorios, el *Impuesto sobre el capital Relicto* y el *Impuesto sobre las Adquisiciones Gratuitas parciales*, así como de las adquisiciones “inter vivos”, es necesario señalar la naturaleza de dichas adquisiciones para determinar la validez de su existencia en los sistemas fiscales modernos.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es definido como un tributo, directo, personal, subjetivo y progresivo, cuyo objeto imponible son los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por las personas físicas.

- a) *Directo*: al incluirse en esta categoría a aquellos impuestos como los que gravan la Renta o el Patrimonio, que recaen sobre la capacidad económica (*sobre la riqueza*) evidenciada en el momento de su manifestarse y generarse. En el supuesto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el momento de adquisición¹³⁰. A diferencia de los impuestos indirectos que recaen sobre la riqueza manifestada en el consumo (*Impuesto sobre el Valor Añadido*) o en la circulación (*Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*). La propia Exposición de Motivos del Impuesto lo señala, “*al quedar determinada la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente*”.

¹³⁰ El art. 657 del Código Civil, señala como momento de la adquisición por el heredero el momento de la muerte del causante. Al igual que las donaciones que hayan de producir los efectos por muerte del donante, art. 620 del C. Civil, en otro caso se rigen por las reglas de las obligaciones 621 del C.Civil en relación arts. 1088 y sgts.

- b) *Personal*: la riqueza gravada no puede ser definida sin ponerla en relación con la persona que la adquiere, graduándose en función del parentesco entre el transmitente y el adquirente, la edad y otras circunstancias de éste último. A diferencia de los impuestos reales (*sobre la propiedad*) que se refieren al bien poseído¹³¹. El que entre las reducciones se encuentre la vivienda habitual y la llamada “empresa familiar”, son circunstancias que no pueden cuestionar la naturaleza de impuesto personal y subjetivo que tiene el Impuesto sobre Sucesiones.
- c) *Subjetivo*: El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto personal y subjetivo, ya que para cuantificar la deuda tributaria se tienen en cuenta circunstancias personales del contribuyente como el parentesco con el transmitente, su edad, etc. y su capacidad económica.
- d) *Progresivo*: No es una característica intrínseca del impuesto. Generalmente se presenta una tarifa progresiva que será tanto más acentuada a medida que se quiera incidir en el objetivo de redistribución de la riqueza y graduada en función de otras circunstancias a parte de la cuantía del patrimonio a transmitir o la cuantía de las porciones hereditarias a recibir.
- e) *Impuesto Instantáneo*: el presupuesto de hecho del impuesto, la sucesión o la donación, se agota con su realización, sin que se prolongue en el tiempo como el Impuesto sobre la Renta.
- f) *Impuesto sobre las adquisiciones patrimoniales gratuitas*: se trata de un impuesto que no recae sobre el fallecido o el donante, sino que grava el aumento de capacidad del heredero, legatario o donatario, a título gratuito. Sin esfuerzo para el beneficiario.
- g) *Impuesto Complementario dentro del Sistema Fiscal*: Al gravar los incrementos patrimoniales a título lucrativo (*los que se producen por sucesión hereditaria o por donación*), cumple la función de cierre del Sistema Fiscal, complementando a otras figuras impositivas con las que tiene diversos puntos de conexión. En relación con el *Impuesto sobre la Renta*, se declara no sujeta la renta que se encuentre dentro del ámbito de aplicación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, resultando en cierta manera un complemento del anterior. Mientras que las adquisiciones lucrativas a favor de las personas jurídicas están sujetas al Impuesto sobre las Sociedades. Si el Impuesto sobre el Patrimonio grava el patrimonio en función de su titular y de una manera estática, el *Impuesto de Sucesiones* somete la transmisión de los elementos que componen ese patrimonio (*dimensión dinámica*). Finalmente, a diferencia del *Impuesto de Transmisiones Patrimoniales*, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones grava las transmisiones gratuitas frente a las onerosas.

¹³¹ M.A.BARBERÁN LAHUERTA, *La Imposición sobre las Herencias...*, cit., pág. 8.

2.3. FUNDAMENTO DEL IMPUESTO: INTRODUCCIÓN

El Impuesto de Sucesiones es una Institución discutida¹³² y cuya pervivencia está siendo replanteada en España. Primeramente, como se ha señalado anteriormente, a falta de mejores instrumentos de control sobre manifestaciones claras de la capacidad económica, se gravaron los actos jurídicos de contenido patrimonial que accedían al registro de la Propiedad como manifestaciones indicativas de capacidad de contribuir y sometidos a un Impuesto que comenzó siendo el *derecho de Hipotecas* para ir ampliando progresivamente su ámbito a otros actos jurídicos con efectos traslativos, e incluso a las transmisiones de bienes muebles. Los actos de transmisión gratuita – sucesiones y donaciones- también fueron incorporados al elenco de hechos impositivos del que se llamó durante muchos años Impuesto de Derechos Reales, separándose posteriormente en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Los problemas que afectan a la imposición sobre sucesiones¹³³, son:

- a) Las distintas posturas mantenidas por los ideólogos fiscales.
- b) Las cuestiones relativas a la eficacia económica del Impuesto.
- c) Las funciones del Impuesto.

Frente a la Escuela fisiocrática, que consideraba la desigualdad como un hecho inevitable y permanente, se llegó a otra postura para quienes las medidas fiscales influyen sobre la misma e incluyen determinadas medidas en los programas políticos y en las propuestas de reforma tributaria, destacando las referentes al Impuesto de Sucesiones.

La confusión en esta forma de tributación deriva de¹³⁴: a) Las *múltiples* de figuras impositivas afectas al concepto de riqueza, lo cual provoca una superposición de hechos impositivos no siempre correctamente delimitados; b) La *falta de concordancia* de criterios a la hora de asignar funciones a la Renta y a la Riqueza en el ámbito fiscal; c) La Imposición de Sucesiones y coincidente con el *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*; d) Ambigüedad en las *normas de valoración* y discriminación entre activos; e) Contradicción entre los resultados de la aplicación de la legislación fiscal y los fines de la imposición sobre la riqueza (distribución de la riqueza, etc.); f) Decidida *acción de las ideologías fiscales* a la búsqueda de exenciones y privilegios tributarios en detrimento de la justicia fiscal en este ámbito.

Frente a la problemática anterior, intentaré justificar la existencia del *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* sobre base de los fundamentos tributarios, sin perjuicio de señalar sus importantes funciones extrafiscales,

¹³² I. MERINO JARA, *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas actuales*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.

¹³³ J. FERNÁNDEZ CAINZOS, “Textos para la reforma de la Imposición sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista de la Hacienda Pública*, Nº 79, 1982, pág. 174.

¹³⁴ J. FERNÁNDEZ CAINZOS, “Textos para la reforma de la Imposición sobre Sucesiones y Donaciones”, *Revista de la Hacienda Pública*, ..., cit., pág. 175.

sobre los que debe basarse un sistema tributario moderno como aspira a ser el español.

2.4. FUNDAMENTO DEL IMPUESTO

La determinación de los fundamentos de un impuesto es importante dentro de la *imposición directa*¹³⁵. La convivencia del Impuesto de Sucesiones y Donaciones con el *Impuesto sobre el Patrimonio* (hasta su probable futura supresión) y con el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* debe inducir a la concreción de los fundamentos de aquel Impuesto.

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones se ha utilizado como un instrumento eficaz al servicio de los aquellos intereses que la sociedad ha demandado en cada momento¹³⁶. Se han enunciado múltiples y variados argumentos para justificar un impuesto clave del sistema impositivo. Desde la teoría del beneficio para compensar al Estado por el disfrute pacífico y la protección de la normal transmisión de bienes. Hasta la participación de los poderes públicos en los patrimonios de los particulares, motivado por que esa misma actividad pública ha ayudado a las acumulaciones individuales de riquezas. Si bien, hoy día, son los argumentos *exclusivamente tributarios*, como los que señalan la riqueza como un elemento determinante de la capacidad económica en una transmisión gratuita, los que sirven de fundamento al gravamen. Incluso para algunos, sobre la que debería recaer un mayor rigor tributario.

Además las *finalidades extrafiscales*, como su contribución a favor de una distribución más equitativa de la riqueza, al ser la herencia y las donaciones el factor más importante de concentración de patrimonio, por lo que este Impuesto que la grave, con el carácter de progresivo en términos razonables, ayudaría a un reparto más equitativo de la propiedad. Así como reducir las desigualdades sociales. Respecto a la *eficacia económica*, contribuiría a disminuir la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados estratos de la sociedad, al mismo tiempo que fomentaría la igualdad de oportunidades y la aplicación de otros principios tributarios, con la reducción de las desigualdades en la distribución de la renta.

La información que puede proporcionar sobre la titularidad de algunas fuentes de renta, resulta de enorme importancia para su gravamen efectivo o para la detección de ganancias patrimoniales que hasta ese momento de su transmisión permanecían latentes. Al mismo tiempo que al gravar la universalidad de los bienes que componen un patrimonio, se puede hacer tributar periódicamente a algunos activos que, por no realizarse, o por no generar una renta regular, quedarían fuera de tributación.

La consecución de aquellas finalidades exige una aplicación correcta de dicho Impuesto, sin tratos de favor a determinadas formas de riqueza, ni beneficios injustificados para ciertos colectivos. Además, la importancia del Impuesto en términos de recaudación debe ser suficiente para cumplir con

¹³⁵ La *Exposición de Motivos* de la Ley 29/1987, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, califica a éste por su naturaleza directa y complementario del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹³⁶J. BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, "Impuestos sobre las Personas Físicas, IRPF, IRNR, IP e ISD", *La Ley*, Madrid, 2004, pág. 667.

efectividad, con una progresividad limitada para no afectar a los incentivos en la generación de riqueza y cumplir los objetivos que se le encomiendan.

Por el contrario, en contra de los *Impuestos sobre transmisiones gratuitas* se han enunciado su carácter injusto, molesto, anticuado, cuestionándose su papel como redistribuidor de la riqueza. Al señalar a la riqueza como objeto de gravamen, se considera que, además, constituye un desincentivo sobre el ahorro y la necesaria acumulación de capitales, al mismo tiempo que se cita su incidencia desigual con amplias posibilidades de elusión por parte de determinados sujetos.

Además, la condición de ser un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas de régimen Común e Impuesto *concertado* o *convenido* con las Diputaciones Forales Vascas y la Comunidad Foral de Navarra, hace difícil el mantenimiento o introducción en esas legislaciones de los criterios básicos en los que se basa el Impuesto.

Si las Comunidades Autónomas gestionan y legislan sobre este Impuesto. La supresión o reducción del gravamen para favorecer el ahorro y la generación de capitales para conseguir mayores tasas de crecimiento, propugnada por determinados sectores y criticada en E.U.A., ha llegado a España. Esta corriente renovadora, unida a la distribución de competencias en la que las Comunidades Autónomas que disponen de una amplia capacidad normativa, cuya ejecución puede dar lugar a la práctica desaparición del Impuesto. Hacen necesario un estudio exhaustivo de los fundamentos del Impuesto, cuando algunas Comunidades hablan abiertamente de su eliminación. Aunque legislativamente, restringen dicha supresión a las transmisiones entre cónyuges y entre ascendientes y descendientes.

El Impuesto sobre Sucesiones, hoy generalizado y consolidado en los sistemas tributarios de la Unión Europea, se encuentra en entredicho en estos momentos en España, por lo que hay que señalar los fundamentos enunciados por ¹³⁷FUENTES QUINTANA, así como las funciones a cumplir para hallar una justificación racional y coherente esta imposición.

Los Impuestos sobre la Riqueza Personal se les han venido asignando una serie de objetivos, como el de servir de complemento al I.R.P.F, mejorar la distribución de la renta y la riqueza, así ayudar en el control y gestión del propio I.R.P.F. Estos argumentos deben ser confirmados en la actualidad, como pasamos a estudiar.

2.5. FUNDAMENTOS TRIBUTARIOS

Históricamente, la *Imposición Personal sobre la Riqueza* ha suscitado fuertes polémicas, a pesar de que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es una figura tradicional en la mayoría de los sistemas tributarios de los países democráticos¹³⁸, aunque con escasa importancia recaudadora ya que ésta en raras ocasiones alcanza el 1% del total de los ingresos impositivos, pero que

¹³⁷ E. FUENTES QUINTANA, *Hacienda Pública: principios*, cit., pág. 296.

¹³⁸ L. DE PABLOS ESCOBAR, *La imposición sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*. Investigación para el IEF. Mimeo, y OCDE, Revenue Statistics.

es una figura tributaria existente en la mayoría de los países de la O.C.D.E. En España representa entre el 1% -1,25% de los ingresos tributarios totales¹³⁹.

En sus célebres “*Principios de la Imposición*”¹⁴⁰, NEUMARK definió una serie de principios político-sociales que deben inspirar la distribución individual de la tributación para la consecución de un reparto justo de la carga tributaria, tal y como se recoge en el siguiente cuadro N° 7:

Cuadro N° 7: Principios de distribución individual del Impuesto

Principio	Implicaciones
Generalidad	Todas las personas jurídicas y naturales deben someterse al impuesto; ninguna persona puede excluirse de un impuesto general y personal sino por motivos basados en los fines del Estado.
Igualdad	Las personas en una situación igual, han de recibir el mismo trato impositivo, debiendo concederse un trato tributario desigual a las personas que se encuentren en situaciones diferentes.
Proporcionalidad (capacidad de pago)	Las cargas fiscales deben forjarse en proporción a los índices de capacidad de pago, de forma que la imposición resulte igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente.
Redistribución (Progresividad)	La imposición debe alterar la distribución primaria de la renta provocada por el sistema económico, disminuyendo las diferencias de renta mediante la progresividad.

Fuente: Neumark, Principios de Imposición

En resumen, el principio de capacidad de pago va a materializarse en la práctica a través del principio de igualdad como señala NEUMARK, más conocido en la doctrina bajo el *principio de equidad en la imposición*. En su doble vertiente, *equidad horizontal* derivado del principio de igualdad de todos los ciudadanos ante la Ley (que implica que debe darse un mismo trato impositivo a personas que se encuentran en situación igual), y la *equidad vertical* que lleva implícito un tratamiento tributario desigual a las personas que se encuentran en situaciones diferentes. Principios que para MUSGRAVE¹⁴¹ no tienen prioridad uno sobre otro, lo que implica un trato desigual para individuos diferentes y el señalamiento de grupos que comprendan ciudadanos iguales para la aplicación de la equidad horizontal.

¹³⁹ En España, los ingresos tributarios del año 2005 fueron de 180.960 millones de euros; 160.661 millones de € + 20.298,9 de los Impuestos Cedidos (ISD, IP, ITPAJD, Tasas de Juego), correspondiendo al ISD el 1,25% de la cifra total. Memoria AEAT 2005, pág 532.

¹⁴⁰ NEUMARK, *Principios de la Imposición*,..., cit., 1994, pág. 138.

¹⁴¹ R. MUSGRAVE, en *OT, ET and SBI*, Journal of Public Economics, n° 6, 1976, pág.4.

Dentro de nuestro ordenamiento constitucional debemos centrarnos en los principios enumerados en el artículo 31.1 de la Constitución Española, donde el deber de contribuir del propio art. 31.1 tiene un doble significado, el derecho de contribuyente a contribuir según su capacidad económica y la protección constitucional al *interés fiscal del Estado* en el gravamen de todas las rentas y formas de riqueza.

Aunque el Fisco debe basar la tributación en la situación real de los sujetos pasivos, pudiendo ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con mayor precisión la capacidad real de dichos sujetos, Sentencia del Tribunal Constitucional (S.T.C. 209/1988, FJ. 9º)¹⁴². Al mismo tiempo, cada ciudadano tiene una responsabilidad frente a la sociedad a la que debe contribuir en función de su capacidad, dado el carácter social de la naturaleza humana. En el caso de los tributos, en función de su riqueza, de su capacidad económica.

Los principios materiales de justicia tributaria recogidos en el art. 31.1 de la C.E., incorporando principios generales que son elevados a la categoría de principios constitucionales, constituyen la más alta expresión del sometimiento del poder tributario a la ley, característica del Estado de derecho e instrumento de garantía, tanto jurídico como político, por los ciudadanos en materia financiera¹⁴³.

Estos principios definidos por CAZORLA PRIETO como *“las directrices generales que, incluidas en la Constitución y con un valor jurídico directo o indirecto, fijan los criterios básicos que integran la esencia constitucional y han de servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el terreno de que se trate”*¹⁴⁴. El Tribunal Constitucional (T.C.) ha reconocido desde sus primeras sentencias, la sistematicidad de los principios jurídicos que integran la Constitución, incluida la materia fiscal y que conforman una unidad sistemática. Por esa característica, cada uno cobra valor en función de los demás, sirviendo para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado Social y Democrático de Derecho.

El legislador es libre para regular la materia fiscal siempre que se respete los principios del art. 31.1 de la C.E., permitiendo además que el art. 9.3 despliegue toda su actividad en el campo tributario. Podemos así fundamentar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones si coadyuva a la constitución de un sistema tributario justo con el cumplimiento de una manera sistemática de los principios enumerados en el artículo 31.1 citado.

Así, deberíamos estudiar si el Impuesto objeto de estudio, cumple las expectativas constitucionales depositadas en los principios de *capacidad económica, generalidad, igualdad y progresividad* para la consecución de la justicia tributaria en el sistema fiscal español.

¹⁴² A. RODRIGUEZ BEREJO, “El Deber de Contribuir como Deber Constitucional”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 125, Enero-Marzo, 2005, pág. 36.

¹⁴³ A. RODRIGUEZ BEREJO, “Los límites constitucionales del poder tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional”, D.G. del Servicio Jurídico del Estado, XV Jornadas de Estudio, *El Sistema Económico en la Constitución Española*, Vol. II, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, pág. 1286.

¹⁴⁴ L. M. CAZORLA PRIETO, “Los Principios Constitucionales –Financieros en el Nuevo Orden Jurídico”, *R.D.P.*, números 80-81, 1980, pág. 525.

2.5.1. LAS TRANSMISIONES GRATUITAS COMO ELEMENTOS REPRESENTATIVOS DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se fundamenta en la adquisición de riqueza y el consiguiente incremento patrimonial del beneficiario¹⁴⁵. La herencia tiene como fundamento, en la conservación del capital¹⁴⁶ que pasará al beneficiario.

El aumento de su capacidad económica que en este Impuesto se someterá en España a una tarifa progresiva y a unos coeficientes en función del patrimonio preexistente y del parentesco del mencionado beneficiario. Incremento patrimonial a título lucrativo, sin una contraprestación por la persona agraciada.

El *Impuesto sobre porciones hereditarias* constituye la modalidad que mejor se presta en este sentido, al tener en cuenta la capacidad individual de pago. Para ello se tendrán en cuenta el parentesco, el importe de la adquisición, su situación individual, al igual que en el *Impuesto sobre la Renta*, así como el patrimonio que ya poseía el heredero antes de la herencia. Lo cual choca en cierta forma con lo anterior.

El principio de capacidad económica ha sido sometido por la doctrina española a un “*proceso crítico de estudio de su significación jurídica, para apoyar en él un criterio para la justa distribución de la carga tributaria*”¹⁴⁷, en orden a explicar por qué se pagan los tributos sobre la base de ese principio, siendo una de las cuestiones más controvertidas de la técnica tributaria¹⁴⁸ y que ha evolucionado su concepción a medida que se ha desarrollado su estudio¹⁴⁹. Si durante una primera etapa se siguieron las líneas fundamentales de las construcciones italianas. Actualmente con relación al principio de capacidad económica en la Doctrina española actual, siguiendo a ALGUACIL MARÍ¹⁵⁰ se partiría de un extremo donde PALAO TABOADA no reconoce a ese principio su papel preponderante en la ordenación tributaria, considerándolo como una especificación del principio de igualdad y no con un contenido y vigencia intrínsecos¹⁵¹. En el otro extremo se encontraría el profesor HERRERA MOLINA, que atribuye el citado principio de derecho fundamental con unos efectos de contenido positivo correspondientes, afirmando que, “*aún*

¹⁴⁵ E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio dela capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961, págs. 45-53.

¹⁴⁶ GORDON TULLOK, “Justificación de la herencia”, *Revista de Hacienda Pública* nº 79, 1982, págs. 178-184.

¹⁴⁷ C. PALAO TABOADA, *Apogeo y crisis en el principio de capacidad contributiva*, en Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro, Vol.II, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 376 y sgts.

¹⁴⁸ F. SÁINZ DE BUJANDA, *Hacienda y derecho*, tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 432.

¹⁴⁹ J. M. MARTÍN DELGADO, “Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, núm. 60, 1979, pág. 65.

¹⁵⁰ M. P. ALGUACIL MARÍ, “La capacidad económica como parámetro de enjuiciamiento”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 253, págs. 581 a 587.

¹⁵¹ C. PALAO TABOADA, *Apogeo y crisis ...*, cit. , págs. 400 y sgts.

en el caso que adoptáramos la interpretación más estricta, el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica constituiría un verdadero derecho fundamental, pues supone una modalidad específica “ratione materiae” del derecho de igualdad reconocido en el artículo 14 de la CE¹⁵²”.

En una posición intermedia se sitúa la mayoría de la doctrina española, reconociéndose al citado principio como fundamento de la imposición, de manera que se le atribuye un cierto valor normativo, una vigencia real e intrínseca, con independencia de su funcionamiento como baremo del principio de igualdad, o como criterio de razonabilidad. Además, se le atribuye una doble función, como límite al poder legislativo en materia tributaria y como criterio informador del gravamen¹⁵³.

Dentro de este carácter informador, el principio de capacidad económica no es exclusivo, sino que deberá ponderarse con otros valores y principios constitucionales. Junto a la constitución de un límite efectivo y vinculante para el legislador, para considerar al tributo como indicio de riqueza, cabría la posibilidad de considerarlo como criterio de referencia para la elaboración del juicio de igualdad. De esta forma el principio de capacidad tributaria realizaría una función garantista, como límite al legislador, y como criterio de reparto de la carga tributaria para conseguir un sistema tributario justo.¹⁵⁴

La capacidad económica justifica el hecho de contribuir y el cumplimiento del señalado deber constitucional. Aunque este principio recogido en el art. 31.1 de la C.E. no constituye el único criterio material de justicia tributaria sino que aparece vinculado a otros principios (capacidad económica, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) del sistema tributario para realizar la idea de justicia en el reparto de la carga tributaria. No obstante, el principio de capacidad económica constituye el fundamento y la medida de cada uno a la contribución, de acuerdo con el contenido de la frase,¹⁵⁵ “*Todos contribuirán a los gastos públicos mediante un sistema tributario justo*”. Si el legislador tiene libertad para configurar el tributo, debe elegir un presupuesto de hecho que sea indicativo, directa o indirectamente, de capacidad económica, bien real o potencial. El principio de capacidad económica constituye un límite constitucional al poder legislativo en materia tributaria, ello no impide que el presupuesto de hecho del tributo tengan en cuenta consideraciones extrafiscales (S.T.C. 37/1997, F.J. 13ª), como los derivados de los principios rectores de la política social y económica (señaladamente arts. 40.1 y 130.1 de la C.E.) y enunciados en el art. 4 de la Ley General Tributaria (L.G.T.).

GIARDINA¹⁵⁶ distingue entre la *capacidad económica absoluta*, articulada con relación al principio de generalidad, que opera en el momento de establecer el tributo, en la selección de hechos imponibles y aquellos otros que se consideran exentos. Es decir, si es o no justo establecer un impuesto sobre una determinada riqueza, según la capacidad abstracta para sostener las

¹⁵² P.M.HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y sistema fiscal (análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*, Marcial Pons, 1998, págs. 83 y 84.

¹⁵³ F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General, Civitas, Madrid, 2001, pág. 36.

¹⁵⁴ J.M. ALMUDÍ CID, *El Régimen Jurídico de Transparencia Fiscal Internacional*, IEF, Estudios Jurídicos, 2005, pág. 51

¹⁵⁵ A. MARTÍN DELGADO, “Los Principios de capacidad Económica e Igualdad en la Constitución Española de 1978”, *Hacienda Pública Española*, nº 60, 1979, págs. 61 y sgts.

¹⁵⁶ E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, ..., cit., pág. 191.

cargas públicas. Frente a la *capacidad relativa* que opera en el momento de concretar la carga fiscal.

Cada tributo grava una determinada manifestación total que todos los tributos conjuntamente tienden a gravar, lo que exige una coordinación entre los mismos. Superadas las tesis extrafiscales como la tesis de GRIZZIOTI¹⁵⁷, de fundamentar la tributación por las ventajas obtenidas por los servicios del Estado, y que fue abandonada por su difícil cuantificación, al mismo tiempo que la realidad de los tributos determinaba que aquella se exigiera con independencia de esa relación. Junto con el *principio de interdicción de la arbitrariedad* que exigía un trato igual de las situaciones iguales, evitándose al mismo tiempo situaciones arbitrarias. Hacía necesario determinar un principio para el reparto de los gastos públicos indubitable. Principio que no podía ser otro que el de *capacidad económica*.

La capacidad económica de los individuos se considera tradicionalmente que deriva de la *Renta*, del *Consumo* y de la *Riqueza*. Desde este punto de vista, la adquisición de la riqueza constituye un índice importante para determinar la capacidad económica de los individuos.

La transmisión en sí misma no es un índice de capacidad económica a pesar de que en nuestro ordenamiento siga existiendo un Impuesto que grava las transmisiones de bienes efectuada entre particulares. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la riqueza gravable no está constituida por el acto de transmisión, sino por el valor económico de los bienes transmitidos y *adquiridos* por el sujeto pasivo. La transmisión no es más que la circunstancia que identifica el momento donde es exigible el impuesto. En el I.S.D. no se grava la transmisión hereditaria ni la transmisión lucrativa “inter vivos”, sino la capacidad económica inherente a los bienes que son objeto de la transmisión y la consiguiente adquisición por el causahabiente o por el donatario.

Respecto a la Jurisprudencia española con relación al citado principio, su concepción es muy imprecisa. En la sentencia 27/1981, de 20 de junio, el T.C. declaró que el principio de capacidad económica, “*obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra*”¹⁵⁸. Criterio que fue acompañado por la posterior 76/1990, de 26 de abril, al señalarse que “*la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, según la capacidad económica de cada contribuyente, configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria*”.¹⁵⁹

Durante una etapa importante de su existencia, el T.C. se había preocupado mucho más de asegurar el cumplimiento adecuado del deber de contribuir que de la posible vulneración de los derechos y garantías de los contribuyentes. En la posterior sentencia de 26 de marzo de 1987, el T.C. entendió que, a los efectos de establecer un tributo, bastaría con que “*dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel principio constitucional quede a salvo*”¹⁶⁰. De acuerdo con esta sentencia no sería necesario que la riqueza realmente existiera, sino que bastaría su

¹⁵⁷ GRIZZIOTI, *Historia de la Economía Moderna*, Colección BAB: ciencias sociales, Sao Paulo, 1963.

¹⁵⁸ Fundamento Jurídico 4º.

¹⁵⁹ Fundamento Jurídico 3º.

¹⁶⁰ STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13º.

probabilidad para justificar el tributo. Por lo que el principio de capacidad económica perdería su eficacia como límite negativo a la imposición, como es aceptado por la doctrina.

Sin embargo, es visible la evolución de la doctrina del T.C., al manifestar que el principio que nos ocupa, *“quebraría en aquellos supuestos en los que capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia”*¹⁶¹.

Esta exigencia de capacidad económica parece ser concebida, de acuerdo con distintos pronunciamientos del T.C., como una exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario. Será este ordenamiento globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica¹⁶². No obstante en la configuración de las diferentes figuras tributarias que integran el ordenamiento tributario español, la capacidad económica deberá estar presente, aunque no de forma unívoca. Si el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (STC 192/1987, de 28 de octubre, FJ 15º, y STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18º), el T.C. reconoce que por imperativo del artículo 31.1 de la CE, sólo puede exigirse cuando exista capacidad económica y en la medida – en función de la propia capacidad económica – (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º, y STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º).

En relación con las normas tendentes a evitar el fraude fiscal, el T.C. ha declarado que el legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, *“puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el Impuesto”, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o, con más razón cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal en un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos”*¹⁶³.

Pero este general objetivo, no justifica al legislador, para establecer regímenes de tributación que conculquen los principios del artículo 31 de la C.E., como expresamente señala el T.C. Al señalar que *“la generalidad de la norma, aún con una finalidad legítima, no puede prevalecer frente a las concretas disfunciones que genera en este caso, al vulnerar éstas las exigencias derivadas del principio de capacidad económica”*.¹⁶⁴

Con relación a la sentencia del T.C. 194/2000, el profesor FALCÓN Y TELLA ha señalado que, *“el mayor mérito de esta sentencia radica, en mi opinión, en que por fin se decide el Tribunal a un control efectivo sobre el legislador, poniendo así fin a una larga época en que, con muy contadas excepciones, se había impuesto una especie de deferencia con el legislador tributario, que el voto particular de la sentencia 179/1994 no duda en calificar como extremadamente peligrosa y de consecuencias expansivas y que en la*

¹⁶¹ STC 221/1992, de 22 de septiembre, FJ 4º.

¹⁶² SSTC. 37/197, de 26 de marzo, FJ 13º y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º.

¹⁶³ STC 76/1990, de 26 de abril, FJ. 3º y STC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5º.

¹⁶⁴ STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º.

práctica vaciaba de contenido el control de constitucionalidad de las leyes en este sector del ordenamiento".¹⁶⁵

En definitiva, *"aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima- la lucha contra el fraude fiscal-, la prestación tributaria no puede depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia"*.¹⁶⁶

Por lo que, S.T.C. 209/1988, de 10 de noviembre, *"el legislador puede ponderar aquellos elementos que sirvan para determinar con mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que suministre la base de una imposición concorde con el "sistema tributario justo" al que se refiere el antes mencionado artículo 31 de la Constitución"*. Pero dichos elementos deben responder *"a la situación económica real de los sujetos pasivos del impuesto"* (F.J. 9º). De tal forma que como señala la S.T.C. 221/1992, de 11 de diciembre, la justicia del sistema quebraría en aquellos supuestos en los que la norma gravase *"en todo o en parte rentas aparentes, no reales"* (F.J. 5º).

La adquisición de riqueza como manifestación de capacidad económica

La riqueza inherente a los bienes transmitidos lucrativamente puede ser asumida como materia imponible y atribuida a un sujeto pasivo tributario a través de dos manifestaciones como adquisición de la riqueza o como posesión de la misma. Por lo que evidente el aumento de la capacidad económica para el beneficiario de la adquisición gratuita, recibida como un incremento de su riqueza.

La transmisión hereditaria como reflejo de la capacidad económica

Frente a los autores fisiocráticos, a este respecto ADAM SMITH señaló a la Renta como la principal fuente impositiva. Existen otra serie de autores, como señala FUENTES QUINTANA¹⁶⁷, que consideran que la *Renta* por sí sola no representa un índice completo y exclusivo de la capacidad económica, como también lo formulan NEUMARK y MUSGRAVE. Junto a la *renta* y al *consumo*, un *patrimonio* significativo puede aumentar la capacidad económica del contribuyente, con independencia de los rendimientos de las rentas que de dicho patrimonio se deriven. A este respecto, junto el aumento de la riqueza personal, se justifica también el *Impuesto sobre las adquisiciones gratuitas* porque es la única forma de gravar aquellos bienes que no producen rentas¹⁶⁸.

¹⁶⁵ R.FALCÓN Y TELLA, "La inconstitucionalidad de la DA 4ª de la Ley de Tasas y sus consecuencias: la prescripción del derecho a liquidar por TPO", *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2000, pág. 5.

¹⁶⁶ STC 194/2000, de 19 de junio, FJ 8º.

¹⁶⁷ E. FUENTES QUINTANA, *Hacienda Pública*: cit., pág. 245.

¹⁶⁸ Brennan GEOFREY, "La muerte y los Impuestos: un ataque a la Ortodoxia", en *Revista de Hacienda Pública* nº 79, págs. 184 a 196, considera al Impuesto de Sucesiones como una especie de toscó sustituto de un Impuesto anual sobre el Patrimonio.

La riqueza como un signo de capacidad económica

Aunque en las sociedades poco desarrolladas, la imposición se basaba en los *Impuestos sobre la propiedad*. El patrimonio, la riqueza, debe jugar como manifestación de la capacidad económica, un importante papel. Más aún, su adquisición gratuita, si cabe. FUENTES QUINTANA menciona que “*el fondo de riqueza, con independencia de la renta que ésta genera, constituye una fuente adicional de la capacidad de pago individual*”, y ello con independencia de los rendimientos que de dicha riqueza se deriven. El patrimonio confiere a su titular, al margen de sus rendimientos, una serie de oportunidades adicionales, como señala el *Informe MEADE* “*por muy bien que se establezca un sistema de imposición sobre la renta o el consumo, la equidad requiere que el patrimonio en sí se incluya en la base de la imposición progresiva.*”¹⁶⁹ Al mismo tiempo, el patrimonio no sólo produce rendimientos sino el derecho a disfrutar del mismo que puede tener una cuantificación económica. En este sentido, la riqueza otorga una capacidad económica independiente de su rentabilidad, como el acceso al crédito para inversión y en mejores condiciones como menciona NEUMARK¹⁷⁰. Debe considerarse, por todo ello, adecuado, el gravamen de la transmisión hereditaria, de una forma estática como el *Impuesto del Patrimonio Neto*, dejando como forma dinámica en su imposición al *Impuesto sobre las Transmisiones patrimoniales*, correspondiendo al Impuesto de Sucesiones gravar los cambios de titularidad de bienes y derechos a título gratuito. Parece realmente que existe un aumento en la capacidad de pago en el heredero, como señala el *Informe CARTER*¹⁷¹ “*es indudable que las donaciones (herencias) aumentan la capacidad económica de quienes las reciben, ya sea mediante la consecución de un ahorro o de un activo intercambiable con bienes de consumo o servicios*”,... “*Con toda evidencia, las donaciones y herencias aumentan la capacidad económica del beneficiario*”. Esta capacidad económica derivada de las transmisiones lucrativas en abstracto, debe ser objeto de concreción legislativa en su aspecto objetivo, material que requiere unas soluciones técnicas legislativas.¹⁷²

Aunque otros autores señalan que gran número de herencias que pasan a cónyuges o a los hijos menores, no representan un incremento del bienestar económico para el beneficiario; así DUE menciona que,¹⁷³ “*Ellos tenían un goce completo del patrimonio con anterioridad a la percepción del título y el hecho que determina la transmisión en muchos casos la principal fuente familiar de ingresos, tornando más desfavorable la situación económica*”. Situación que ha sido tenida en cuenta, como ya se ha estudiado al tratar el derecho comparado, al introducir las distintas legislaciones unas importantes reducciones de las cargas tributarias en las transmisiones a título gratuito entre los cónyuges o de padres a hijos, bien a través de exenciones, deducciones o bonificaciones.

¹⁶⁹ INFORME MEADE, *Estructura y Reforma de la imposición directa...*, cit, Madrid, pág. 119.

¹⁷⁰ F. NEUMARK, *Principios de Imposición...*, cit., página 153.

¹⁷¹ INFORME CARTER: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1975, pág. 80.

¹⁷² P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons, Madrid, 1998, pág. 138.

¹⁷³ J. DUE, *Análisis económico de los impuestos*, Ed. El Ateneo, Buenos Aires., 1990, pág. 347.

Mientras, existe otro sector doctrinal, como opina MUSGRAVE que es partidario de gravar en un solo impuesto las rentas de capital.

El Principio de Capacidad Económica en el Sistema Impositivo Español

En el derecho positivo español, la Constitución reconoce explícitamente, a diferencia de otras Constituciones que no hacen referencia a un reparto equitativo¹⁷⁴, el principio de *capacidad económica*¹⁷⁵, que debe considerarse como una medida de la justicia tributaria y de la que no se puede prescindir sin una verdadera justificación sobre la necesidad de la medida fiscal adoptada, mínima lesión, ponderación de los bienes jurídicos afectados y juicio de proporcionalidad a que se refiere la sentencia del T.C. 76/1990, F.J. 9.A.

La existencia de un derecho fundamental a contribuir a las cargas públicas con arreglo a la propia capacidad económica debe considerarse plenamente existente en nuestro derecho positivo. La Constitución española reconoce explícitamente el principio de capacidad económica y debe considerarse como una medida de la justicia tributaria, del que no se puede prescindir sin una verdadera justificación. Al mismo tiempo que establece la obligación de contribuir a aquellas personas que disfrutan de capacidad económica, cualquiera que sea la fuente de manifestación.

El artículo 31.1 de la Constitución española señala unos presupuestos y principios de Justicia de los sistemas tributarios, muy lógicos e indiscutibles:

a) En la medida en que tengan capacidad económica, *todos* deben pagar tributos; b) En la medida en que los diversos contribuyentes tengan capacidad económica igual, deben pagar *igualmente* con el conjunto de los tributos que diversa y respectivamente les afecten; c) En la medida en que distintos contribuyentes tengan desigual capacidad económica, su contribución, a través del conjunto del sistema tributario, deberá conducir al pago de cantidades globales desiguales; d) En la medida en que la capacidad económica de cada contribuyente aumente en mayor proporción que lo hace su renta, deberá pagar un porcentaje o proporción cada vez mayor de esta última (o sea, según un criterio de progresividad impositiva).

Por todo ello parecen injustificados los ataques actuales desde un sector doctrinal a esta figura tributaria, fuente significativa de capacidad económica, así como vehículo transmisor de la desigualdad en la sociedad.

Pero ocurre que la capacidad económica es un concepto no fácil de definir, y -en la práctica imposible de medir con absoluta precisión-. Podrían

¹⁷⁴. C. CARLOS ELIZONDO MAYER-SERRA, "Separación de poderes y garantías individuales: la Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes", *Documentación Administrativa* n° 273, septiembre 2005, Instituto Nacional de Administración Pública, pág. 192. La enmienda n° 16 de la Constitución de los E.U.A. señala únicamente que "El Congreso tendrá facultades para establecer y recaudar impuestos sobre los ingresos, sea cual fuera la fuente de que provengan, sin prorratearlos entre los diferentes Estados y sin atender a ningún censo o recuento".

¹⁷⁵ Artículo 31.1 de la CE, "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

invocarse unas conocidas palabras de aquel gran maestro de hacendistas, que fue Luis EINAUDI, que escribía, “*Capacidad contributiva (que identifica como capacidad económica)... este par de palabras se escapa entre los dedos, se escurre inaprensiblemente, y vuelve a aparecer en cada momento, inesperado y persecutorio..., con ese par de palabras se explica todo...*”¹⁷⁶. Aunque, en el caso que nos ocupa, parece indubitable el aumento de dicha capacidad en el beneficiario de una adquisición a título gratuito, en gran parte de los casos sin esfuerzo previo por su parte. Por lo que debería modularse dicha capacidad en caso contrario, como ocurre entre parientes cercanos.

Por ello, si bien se ha dicho, gráficamente, que la capacidad económica es la medida de la igualdad en la imposición¹⁷⁷, del estudio de los más veteranos, pertinaces y acreditados estudiosos del concepto de capacidad económica de contribuir, el profesor italiano MOSCHETTI¹⁷⁸, ha podido, por ello, afirmar -con toda corrección- que en cuanto principio o presupuesto de un sistema tributario justo, el principio de capacidad económica tiene las siguientes tres funciones:

1. Una, definir *el presupuesto de cada tributo*: esto es, el objeto o manifestación de capacidad económica sobre la que ha de recaer, el hecho imponible que, en consecuencia, ha de tipificarse en la ley como acto generador de la obligación tributaria, el cuadro de exenciones, etc.
2. Otra segunda función del concepto del postulado de la capacidad económica, como criterio de *justicia*, es definir: el parámetro, o sea aquella *magnitud legal que expresa el criterio de medición más adecuada del hecho imponible*, o de alguna de sus dimensiones, en orden a determinar, posteriormente, la cuota a pagar y según la capacidad económica que desea gravar.
3. La propia capacidad económica *como límite* del poder tributario y su posibilidad de control.

Estas dos primeras funciones de la capacidad económica, como presupuesto de la justicia del Impuesto, pueden ser bastante operativas en la práctica. Junto con la ciencia de la Hacienda y del Derecho Tributario, combinadas, han permitido llegar a conclusiones muy concretas acerca de lo que *debe -o no gravarse-* (como objeto, primero, como hecho imponible, después) y acerca de *cómo* debe -o cómo no debe valorarse el hecho imponible- (cómo debe -en suma-, articularse este hecho con la magnitud con que la ley lo valora a través del llamado parámetro, desde las exigencias de justicia que la capacidad económica de contribuir impone al legislador). La necesidad de observar, en la legislación fiscal, los requisitos de justicia y los límites que impone el principio de capacidad económica, se ha proyectado en la Jurisprudencia constitucional, directamente o indirectamente como interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

¹⁷⁶ EINAUDI, *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963, pág. 72.

¹⁷⁷ P.M. HERRERA MOLINA, *La capacidad Económica*, ..., cit, pág. 99.

¹⁷⁸ MOSCHETTI, *Trattato di Diritto Tributario*, CEDAM, Padua, 1994.

En definitiva, y con estas dos funciones, se trata de que la capacidad económica, la llamada a contribuir, se recoja en la legislación fiscal de un modo objetivo, en cuanto a los hechos que indican los recursos de que los contribuyentes disponen (manifestados en su *renta*, en los *productos netos* que obtienen, en el *patrimonio* o bienes de que son titulares, o en su poder de compra o adquisitivo). Sobre la base de aquellos argumentos, debería llegarse a la conclusión, de que las adquisiciones gratuitas son una manifestación indubitable de capacidad económica, que constituye un presupuesto válido para confirmar el gravamen que nos ocupa, al mismo tiempo que un instrumento indispensable para conseguir la justicia tributaria plasmada en nuestro texto constitucional.

Hay que hacer, sin embargo, en este punto, una advertencia muy importante. Estos hechos o manifestaciones de capacidad económica, que las leyes fiscales tipifican y valoran como manifestaciones de la capacidad económica de contribuir, en los preceptos que configuran el objeto del Impuesto, el hecho imponible, y el parámetro, base imponible, etc., sólo expresan una parte de aquella capacidad económica de pagar. Decíamos, más arriba que esta capacidad económica, como concepto jurídico indeterminado, era muy difícil de definir. Pues bien, dentro de la variedad de acepciones que, a lo largo de la historia, se ha propuesto, hoy se acepta, casi unánimemente, la formulada por el *Comité CARTER* en su famoso y conocido *Informe*¹⁷⁹: “*la capacidad económica de pagar tributos se define en función de dos elementos: los recursos del contribuyente (manifestados o medidos, como veíamos, a través de su renta, de su patrimonio, de su gasto, etc.), de una parte; pero, además, y de otra parte, depende de las necesidades del contribuyente, que este ha de atender con los recursos indicados*”.

De donde se deriva, según el citado Comité, que los recursos que son vitalmente necesarios, el llamado *mínimo vital*, no debe someterse a impuesto. Sólo el sobrante, sobre ese mínimo, el que se ha llamado saldo contributivo es el que puede gravarse. Pero al llegar a este punto, de nuevo nos enfrentamos con la incapacidad del concepto de capacidad económica, como concepto jurídico indeterminado que expresa una idea de justicia tributaria, para definir el quantum con que se deba tributar en justicia sobre dicho saldo contributivo.

Sin embargo, en las adquisiciones gratuitas, no se plantea esta problemática en toda su plenitud, más bien deberán tenerse en cuenta otras consideraciones como el parentesco, la participación de la familia en la conformación del patrimonio familiar y la supervivencia de la pequeña empresa.

Proporcionalidad con el fin perseguido

A diferencia de la Constitución alemana, la C.E. como hemos señalado anteriormente reconoce expresamente el principio de capacidad económica¹⁸⁰,

¹⁷⁹ INFORME CARTER, Instituto de Estudios Fiscales, ..., cit..

¹⁸⁰ P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán, monografías jurídicas* ..., cit, pág. 100.

pudiendo el T.C. haber introducido con facilidad controles derivados de la necesidad, mínima lesión y ponderación de los bienes jurídicos en el enjuiciamiento de las medidas que prescinden de la capacidad económica. El T.C. interpreta el principio de igualdad exigiendo un fundamento racional para la diferencia de trato y que las consecuencias jurídicas sean proporcionadas a tal fin, entre la medida adoptada y el resultado de la misma (S.T.C. 76/1990, F.J. 9.A). Por lo cual debería sumarse a la prohibición de la arbitrariedad, el principio de control mínimo, y la comprobación de la proporcionalidad de las restricciones producidas a dicha capacidad económica.

Sin embargo, la S.T.C. 27/1981, de 20 de junio de 1981, declaró que no se opone a las exigencias constitucionales de igualdad y progresividad en el sostenimiento de las cargas fiscales, la exoneración de los incrementos de patrimonio invertidos en la adquisición de una nueva vivienda, (F.J. 5º), sin realizar un control de la idoneidad de la medida (mínima lesión posible de la capacidad económica), ni realizó una ponderación de bienes jurídicos.

El principio de capacidad económica opera como un límite al poder legislativo en materia tributaria, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia. Será constitucionalmente posible, por otra parte, que el legislador tributario al regular cada figura impositiva otorgue preeminencia a otros principios, estableciendo una regulación que responda principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta con que la capacidad económica real o potencial exista en el impuesto. Por lo que sería admisible un impuesto extrafiscal que grave la infrutilización de explotaciones agrarias, aumentando el gravamen según disminuya la producción (S.T.C. 37/1987, de 26 marzo de 1987).

La jurisprudencia constitucional sobre el art. 31.1 se caracteriza por su ambigüedad, se interpreta el principio de capacidad económica como un criterio lógico que cede automáticamente antes otras consideraciones no arbitrarias fundadas en la Constitución. Donde se admite los tributos extrafiscales, sin someterlos a un control de proporcionalidad, no reconociendo a la capacidad económica como medida de igualdad. En los cuales el principio de igualdad cede a cualquier argumentación, impidiendo el control.

Si las adquisiciones gratuitas son una manifestación evidente de capacidad económica, sin embargo, pueden ser objeto de menor gravamen por razones fiscales o extrafiscales. Para lo cual no sólo es necesario que esté constitucionalmente justificada esa finalidad, sino que la infracción del principio de capacidad económica debe ser proporcional a la finalidad perseguida. Situación que debemos tener en cuenta al valorar las reducciones creadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España y su influencia en el principio de capacidad económica.

El Tribunal Constitucional en su sentencia 96/2002, de 25 de abril, Fundamento Jurídico 7º, subraya la doctrina que exige un sometimiento al principio de proporcionalidad cuando las consecuencias jurídicas desiguales se

basan en razones ajenas al principio de capacidad económica. Para que ese distinto tratamiento (reducciones en la base imponible, bonificaciones en la cuota) resulte constitucionalmente lícito no basta con un fin lícito. Es indispensable, además que ese distinto tratamiento determine unas consecuencias jurídicas que sean adecuadas a tal fin y proporcionadas con esa finalidad.

El legislador puede ponderar, en ese sentido, aquellos elementos que sirvan para determinar con la mayor precisión la capacidad real de los perceptores de rentas, que constituye la base de una imposición de conformidad con el “*sistema tributario justo*” del art. 31 de la Constitución.

La constitucionalidad de un diferente tratamiento, no puede dar lugar a una traslación de la presión impositiva hacia otros rendimientos, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrá que pagar otros con menos posibilidades de defraudar. Además, de que los resultados derivados de la aplicación del sistema de tributario, sean conformes con los principios constitucionales señalados en el artículo 31.1 de la Constitución, es necesario su efectiva aplicación, para lo cual es indispensable una real comprobación e investigación de la Administración Tributaria.

La eficaz y vigilante actividad inspectora no es, pues una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, “*es una exigencia inherente a un sistema tributario justo como el que la Constitución propugna en el artículo 31.1*” (S.T.C. 76/1990 F.J. 3º), aunque “*incomoda o molesta*” (S.T.C. 110/1984). La dificultad de la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria en determinadas rentas no puede justificar un distinto tratamiento fiscal.

En otro orden de cosas, con relación a la posible vulneración del principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 de la Constitución Española, en concordancia con el principio de igualdad recogido en el artículo 14 del mismo Texto. Puede considerarse que el distinto tratamiento a las adquisiciones gratuitas sobre la base del parentesco, la protección del patrimonio artístico y la facilitación de la transmisión de la empresa familiar, no es una desigualdad de índole subjetiva, sino una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es contemplada en el artículo 31.1 de la C.E. (SS.TC. 159/1997, de 2 de octubre, F.J. 4º; 183/1997, de 28 de octubre, F.J. 3º; 55/1998, de 16 de marzo, F.J. 3º; 71/1998, de 30 de marzo, F.J. 4º; 36/1999, de 22 de marzo, F.J. 3º; 84/1999, de 10 de mayo, F.J. 4º, y 200/1999, de 8 de noviembre, F.J. 3º). Elementos que deben ser ponderados dentro de nuestro marco constitucional.

Es además necesario para ello, comprobar el cumplimiento coordinado de los principios enunciados en el artículo 31.1, como señala el Tribunal Constitucional, “*Desde el punto de vista del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 C.E., puesto que en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance del principio de igualdad previsto en el artículo 14 en este otro precepto, el artículo 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas en cuenta*”. (S.T.C. 46/2000, F.J. 4º).

La igualdad ante la ley tributaria, resulta indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el artículo 31.1 citado (SS.TC. 27/1981, de 20 de Julio, F.J.

4º; 19/1987, de 17 de febrero, F.J. 3; 209/1988, de 10 de noviembre, F.J. 6º; 45/1989, de 20 de febrero, F.J. 4º; 54/1993, de 15 de febrero, F.J. 1º, y 134/1996, de 22 de Julio, F.J. 5º).

Si bien como reconoce la S.T.C. 46/2000, el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración del Impuesto, no correspondiendo al Tribunal Constitucional enjuiciar si las soluciones adoptadas por dicha Ley son las más correctas técnicamente. Sin embargo, dicho Tribunal puede determinar si el régimen legal de dicho Impuesto ha sobrepasado o no los límites al poder tributario que se derivan de los principios constitucionales contenidos en el artículo 31.1 de la C.E. (SS.TC. 27/1981, de 20 de Julio, F.J. 4º; 221/1992, de 11 de diciembre, F.J. 4º, y 214/1994, de 14 de Julio, F.J. 5º).

Para determinar la constitucionalidad de las reducciones y bonificaciones del I.S.D., partiendo que dicho Impuesto es un tributo personal llamado a gravar las adquisiciones de cada uno de los sujetos pasivos, estando sometido no sólo al principio constitucional de igualdad (artículo 14 C.E.), sino también a los de generalidad, capacidad y progresividad que, en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan aquella genérica interdicción del trato discriminatorio, (SS.TC. 209/1988, de 10 de noviembre, F.J. 7º, y 134/1996, de 22 de Julio, F.J. 6º A), habrá que comprobar el sometimiento a los mencionados principios.

Si el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* es el tributo a través del cual se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que le convierte en la figura principal para conseguir que el sistema tributario español cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1, dada su estructura y su hecho imponible (S.T.C. 182/1997, de 28 de octubre, F.J. 9º).

Así como, por su carácter general y personal el I.R.P.F., es la figura central de la imposición directa, constituyéndose en una pieza esencial de sistema tributario español, donde el principio de capacidad económica y los correspondientes de igualdad y progresividad tributarias tienen un amplio campo de actuación, siendo el instrumento idóneo para los objetivos de redistribución de renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.) (SS.TC. 19/1997, de 17 de febrero, F.J. 4º, y 182/1997, de 28 de octubre, F.J. 9º).

Sin embargo, el *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* también puede coadyuvar a ese sistema tributario justo mediante el gravamen de las ganancias patrimoniales a título gratuito y que son generadoras de desigualdades efectivas. Además, el legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, puede someter a tributación de forma distinta las diferentes adquisiciones de rendimientos gravados en el Impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política fiscal, financiera, o de técnica tributaria.

La finalidad perseguida con las reducciones o bonificaciones del I.S.D., será constitucionalmente lícita y compatible con el principio de capacidad económica, si la aplicación de dicho sistema somete a tributación efectiva todas adquisiciones lucrativas, reduciendo, en determinados casos, su gravamen en virtud de determinadas finalidades. En este sentido el Tribunal Constitucional, menciona que, “En el ejercicio de su libertad de configuración

normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos... , con más razón cuando se encuentre en la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos al sostenimiento de los gastos públicos habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la constitución impone a todos los poderes públicos” (S.T.C. 46/2000, de 17 de febrero, F.J. 6º). Pero como señala S.T.C. 194/2000, F.J. 9º, la finalidad contributiva debe estar presente y deben respetarse, entre otros el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 C.E. o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza (SS.TC. 37/1987, de 26 de marzo F.J. 13º, 186/1993, de 7 de junio, F.J. 4.a)). A sensu contrario, será inconstitucional aquel sistema de determinación de la capacidad económica que excluya de tributación determinadas magnitudes económicas de las distintas actividades sin un determinado fundamento constitucional. En este sentido, aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima, la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica, porque siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe en todo caso, respetar los límites que se derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada sea inexistente o ficticia, S.T.C. 221/1992, F.J. 4º; 214/1994, F.J. 5º.c). y 194/2000, F.J. 9º.

El sistema tributario justo va ligado al principio de progresividad y del principio de igualdad. Y esa igualdad va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, no pudiéndose simplemente reconducirse al principio de igualdad en los términos del artículo 14 de la Constitución. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Desigualdad mediante una progresividad global del sistema tributario en que se alienta la aspiración a la redistribución de la renta.

La carga tributaria de cada contribuyente está en función del principio de capacidad económica. La definición de ésta y el método para determinarla han de ser establecidas mediante normas que efectivamente den a todos los sujetos un trato igual y no introduzcan entre ellos diferencias resultantes de su propia condición personal. *“La igualdad es perfectamente compatible, con la progresividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por ejemplo, y sólo se exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible”*. (S.T.C. 79/1990), F.J. 3º.).

El deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con su capacidad económica, ampara, como ya hemos señalado, la lucha contra el fraude tributario, *“la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria “* (S.T.C. 79/1990), F.J. 3º).

En este sentido, el Tribunal señala expresamente en la S.T.C. 46/2000, F.J. 6º, la constitucionalidad de la diferente regulación ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando con esta finalidad los instrumentos jurídicos necesarios y

adecuados, teniendo la lucha contra el fraude fiscal el calificativo de mandato que la Constitución impone a los poderes públicos SS.TC. 76/1990, de 26 de abril, F.J. 3º, y 214/1994, de 14 de julio, F.J. 5º.

2.5.2. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES COMO MEDIO PARA CONSEGUIR UN SISTEMA TRIBUTARIO JUSTO

Si hemos llegado a la conclusión que las adquisiciones gratuitas son una manifestación indubitable de capacidad económica y que deben ser objeto de gravamen. Dicha tributación puede ser la base, también, para la consecución del sistema tributario justo a que se refiere nuestra Carta magna.

Si bien se hace particularmente difícil en una investigación jurídica, cuando ha de interpretarse el artículo 31.1 de la Constitución Española, al ser un precepto plagado de conceptos jurídicos indeterminados. *Jurídicos*, porque se recogen, con la relevancia jurídica, en texto de Derecho positivo; pero *indeterminados*, porque, tras adoptar la norma positiva dichos conceptos, e incorporarlos a su texto, sin embargo no llega a definirlos, ni tampoco encontramos, en otras ramas del Derecho, su significado. El primer concepto jurídico indeterminado que se nos aparece en el artículo 31.1 de la Constitución es el de *sistema tributario justo*.

Sistema que aparece conformado por la consecución de los objetivos en orden al respeto y cumplimiento de los principios de capacidad económica, antes enunciado, de progresividad, igualdad, generalidad y no confiscatoriedad. Sistema que implica un cumplimiento conjunto y coordinado de los citados principios.

Si las adquisiciones gratuitas representan un incremento de la capacidad económica del individuo al ver aumentado su patrimonio, con lo que se deriva la justificación del correspondiente gravamen. También el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede ayudar a la consecución de ese sistema tributario justo.

2.5.2.1. PROGRESIVIDAD DEL SISTEMA TRIBUTARIO

En el artículo 31.1 de la C.E., se afirma que un sistema tributario, para ser justo, tiene un presupuesto previo: *el que los ciudadanos contribuyan según su capacidad económica*. Pero el principio de capacidad económica, no es, en sí un principio de justicia tributaria más, sino el presupuesto, como bien se dice en el precepto comentado. Y más concretamente el presupuesto para dar contenido a los principios de *Justicia Fiscal* propiamente tales: el de *generalidad* (- todos - los que tengan y sólo si la tienen, capacidad económica-contribuirán); *igualdad* (han de tratarse igualmente, los contribuyentes (con igual capacidad económica); *progresividad* (a mayor capacidad económica, se puede soportar una cuota más que proporcional, respecto de la renta, en

relación con las que proporcionalmente, pueden soportar otros contribuyentes con capacidad económica menor¹⁸¹).

Vamos a referirnos en primer lugar, al principio de progresividad del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y, más concretamente, a su aportación de este último a la progresividad del sistema tributario español.

Si el principio de la proporcionalidad de la carga se refiere a la capacidad económica; el principio de la progresividad, o tributación pecuniaria más que proporcional a la renta cumple más funciones. De forma tal, que debe siempre, respetarse el primero. Y el segundo, solo es aceptable, o compatible con la justicia tributaria, según la capacidad económica exige, si ésta aumenta más que proporcionalmente al aumento de la renta, para NEUMARK.

Sin embargo, puede defenderse la progresividad también como un medio de redistribuir rentas y patrimonios a través del Impuesto progresivo (y del consiguiente gasto de lo recaudado por él, en fines de carácter social o asistencial a los económicamente débiles). O sea, no como un requisito de la justicia del sistema tributario, en sí mismo, sino por su fin, como un instrumento para conseguir la Justicia en la distribución en la Renta y en el Patrimonio nacionales (en cuyo caso, no es la progresividad un medio de la justicia del Impuesto, sino de la justicia a través del impuesto; no es un medio o requisito de la justicia en el reparto de las cargas tributarias, sino un medio para lograr la justicia en el reparto de la Renta y la Riqueza nacionales, como queda dicho).

Los principios de igualdad y progresividad constituyen la base sobre la que se construye el sistema tributario justo del artículo 31.1 de la C.E. La igualdad tributaria comprende el más general de la igualdad ante la ley del art. 14 de la C.E., y se pone en conexión con el art. 9.2 de la C.E. para conseguir la igualdad real (tratando desigual al que realmente es desigual) prohibiendo las desigualdades artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados, S.T.C. 76/1990, F.J.10º. Esta igualdad, ha sido explícitamente incorporada a los principios rectores del sistema fiscal del art. 31 de la C.E., perfectamente compatible con la progresividad, en función de la base imponible y no en razón del sujeto, S.T.C. 45/1989. Desigualdad que no se produce por el distinto tratamiento de las rentas de capital y del trabajo, ya que aquélla deriva de la distinta naturaleza de las fuentes productoras de ambos tipos de renta. Al menos, este es el planteamiento que asumen las SS.TC. 214/1994 y 146/1994.

A través del principio de progresividad tributaria, como se ha señalado anteriormente, se hace efectiva la distribución de la carga tributaria según la capacidad económica, siendo una medida de la citada igualdad¹⁸². La sentencia del T.C. 27/1981 señala, en este sentido, que el sistema tributario

¹⁸¹ P. YEBRA, "El Artículo 31.1 de la Constitución Española. Veinte años después", *Revista de Hacienda Pública*, nº 84, Septiembre –Diciembre 1998, págs. 467 y sgts.

¹⁸² A. RODRIGUEZ BEREJO, "Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 110, Octubre-Diciembre, 1998, pág. 621.

justo no puede separarse de los principios de igualdad y progresividad, esta última predicable en el conjunto del sistema tributario.

La intervención pública en la capacidad económica de los individuos se justifica, entre otras razones, para conseguir un cierto grado de equidad. Equidad no es sinónima de igualdad. No se trata de conseguir que todos los individuos estén en igualdad de condiciones en términos de renta o patrimonio; si no es un concepto relacionado con la justicia de tratamiento y con la reducción de las diferencias entre los ciudadanos. El Sector Público cuenta con importantes instrumentos que permiten la reducción de las desigualdades, entre los que cabe destacar como uno de los más potentes el I.R.P.F.

Pero no debemos olvidar el efecto que puede derivarse de la tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones referida a los grandes patrimonios y los efectos sobre la progresividad del sistema en su conjunto a que se refiere el artículo 31 de la C.E. Cuando la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta somete a tributación la base imponible del ahorro, los rendimientos de capital mobiliario y a las ganancias patrimoniales (cualquiera que sea su período de generación), a un tipo único y proporcional del 18%.

Junto con la finalidad redistributiva del principio de progresividad, por vía del gasto público a favor de determinadas atenciones sociales en relación con los ingresos generados con su aplicación en las diversas figuras tributarias. Ha de destacarse, además, que la progresividad está relacionada con el principio de igualdad tributaria, de manera que permita un tratamiento justo al contribuyente, así como conseguir una igualdad efectiva entre los ciudadanos dentro de determinados límites.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiene una tarifa claramente progresiva en España, comparable a las alícuotas existentes en las legislaciones de los países de nuestro entorno. En este sentido, puede coadyuvar a la consecución de la justicia tributaria predicada en el artículo 31 de nuestro texto constitucional, al propio tiempo que conseguir la igualdad material sancionado en su artículo 9.2. Únicamente, el juego de la tarifa junto con el de los coeficientes multiplicadores puede dar lugar a una acentuación de aquél principio que roza con la prohibición constitucional de la confiscatoriedad en determinados casos extremos.

Por otra parte, el *objetivo de redistribución de la Renta* es el que justifica la adopción de progresividad formal o teórica del Impuesto, que depende de varios factores, entre los que cabe destacar por su máxima importancia: la estructura de la tarifa, como elemento básico de progresividad, y las deducciones, aunque su finalidad no tiene por qué ser redistributiva. Las deducciones pueden, a su vez, instrumentarse en la base o en la cuota y esta elección no resulta neutral sobre el grado de progresividad que puede mostrar el tributo. Esto da lugar a una diferencia entre la *progresividad real* del impuesto, que se mide mediante los tipos nominales, y la *progresividad efectiva*. De lo anterior deducimos lo interesante que puede resultar identificar

por separado cada uno de estos dos elementos, tarifa y deducciones, al efecto redistributivo global.

Existen muchas formas de analizar con precisión hasta qué punto una estructura impositiva es progresiva. Sin embargo, resulta de interés, distinguir entre dos conceptos que generalmente se utilizan de forma indistinta y que, sin embargo, no significan lo mismo. Progresividad no implica necesariamente redistribución. Un impuesto puede ser muy progresivo y tener una escasa incidencia sobre la redistribución de la renta, si su capacidad recaudatoria es muy reducida. Como actualmente ocurre en España con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Es decir, la capacidad redistributiva de un impuesto viene determinada por la efectividad de la función impositiva cuando se aplica sobre una determinada distribución de rentas. Así, si tenemos en cuenta esta diferencia, podemos distinguir distintas clases de medidas de progresividad. Una primera clasificación sería la que diferencia entre índices estructurales y de concentración. Los primeros tratan de mostrar la forma en que se distribuye la carga fiscal según la renta de los contribuyentes y que se centran exclusivamente en analizar la naturaleza de la estructura impositiva. Estos índices se basan en la relación entre *tipos medios* y *tipos marginales* y son: la *progresión del tipo medio*, la *progresión del tipo marginal*, la *progresión de la carga* o elasticidad impositiva (elasticidad de la carga con respecto a la renta inicial) y la *progresión residual* (elasticidad de la renta disponible con respecto a la renta inicial)¹⁸³.

Junto con el objetivo señalado de redistribución de riqueza y cuyo alcance es limitado en los impuestos sobre adquisiciones gratuitas, derivado de sus cifras de recaudación actualmente en los países de la O.C.D.E. Sin embargo, el gravamen de dichas adquisiciones supone una garantía de la tributación de las ganancias de capital y adquisiciones de riqueza, que con su tarifa más que proporcional, ayuda a la consecución de un sistema fiscal justo. Al propio tiempo, que dichas adquisiciones gratuitas son causa y vehículo transmisor de desigualdad, contraria al principio de igualdad consagrado en el primer artículo del texto constitucional.

El análisis de la incidencia del Impuesto sobre Sucesiones es muy complicado debido a la dispersión normativa y ausencia de datos. En el estudio realizado por DE PABLOS ESCOBAR¹⁸⁴, se observa que la mayoría de las declaraciones de sucesiones, al igual que las donaciones, corresponden a los descendientes mayores de 21 años y cónyuges, un 97,96% declararon un patrimonio menor de 300.000€. Donde el tipo efectivo es superior al medio. La citada autora señala, además, que las transmisiones de riqueza son buenos predictores del *status económico* de un individuo, existiendo razones suficientes para defender la utilización de la imposición personal sobre la

¹⁸³I. ARGIMON y J.M.GONZALEZ-PARAMO, *Progresividad y capacidad redistributiva del IRPF 1979-1984*, Madrid, Universidad Complutense. (Facultad de CC.EE. y EE. Documento de Trabajo nº 8614, 1986.

¹⁸⁴L. DE PABLOS ESCOBAR, *La incidencia...*, cit., pág. 33 y sgts.

Riqueza. A pesar de que la excesiva progresividad de la tarifa en España, la inequidad por los nuevos beneficios, los problemas de valoración y el diferente tratamiento de las donaciones¹⁸⁵.

Cuadro nº 8: Evolución del Salario Medio – Presión Fiscal en España: 2000-2006

	Salario Medio	% año	Salario Medio	Presión Fiscal:
Año	Nominal	anterior	Real	% Ingresos/PIB
2000	1.326,40		1.551,40	33,94
2001	1.372,40	3,5	1.561,10	35,20
2002	1.425,40	3,9	1.565,20	35,60
2003	1.480,20	3,8	1.576,50	34,18
2004	1.520,90	2,7	1.571,80	34,61
2005	1.560,20	2,6	1.560,20	35,60
2006	1.613,50	3,4	1.552,30	36,50
2006/2000	21,65		0,06	2,56

Fuente INE (Encuesta coste laboral) e IGAE.

A lo que hay que añadir el tratamiento favorable del Impuesto sobre la Renta a las *Rentas de capital* (con un tipo único proporcional) y su diferencia de tributación con las *Rentas del trabajo*. Con la agravante de la falta de deflactación de la tarifa del Impuesto y de que en estos últimos años el salario real no ha crecido en España, Cuadro nº 8, habiéndose incrementado sustancialmente la presión impositiva. Cuando las rebajas fiscales no llegan a los bolsillos de todos los ciudadanos, habiéndose aumentado el coste fiscal (Seguridad Social e Impuestos), un indicador que alcanzó el 2006 el 39,1% de los retribuyen a sus empleados acaba en manos de Hacienda (antes de la última reforma por la Ley 35/2006), lo que supone 2 euros de cada 5. Así, los españoles ingresan el 60,9% de su sueldo bruto, según el índice de la O.C.D.E. Según los datos de la Intervención General del Estado, en el año 2003 dicho coste era del 38,5%, el año 2004 del 38,8% y el 2005 del 38,9%, hasta el 39,1% del año 2006, de lo que se desprende que se quedará corta la última reforma¹⁸⁶. Incremento del 2006 por el aumento del I.R.P.F. al no actualizarse la tarifa ni las deducciones del I.R.P.F. por la inflación y que representa un coste para el contribuyente.

¹⁸⁵ Ver el último trabajo, M.A. BARBERÁN LAHUERTA Y M. MELGUIDO GARDE, “La equidad y redistribución en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: análisis de los efectos de las reformas autonómicas, IEF, *Papeles de trabajo*, nº 11/2007.

¹⁸⁶ Porcentajes que representan el esfuerzo real que suma las retenciones del I.R.P.F. y las cuotas de la Seguridad Social (tanto del empleado como de la empresa) para un trabajador soltero y sin hijos. El 33,6% para un matrimonio con dos hijos en 2006.

En términos reales, el salario medio de los españoles creció entre los años 200-2006, sólo noventa céntimos a precios constantes de 2005, según el I.N.E, de 1551,4 a 1552,3, € (0,06%) habiendo neutralizado la inflación la subida nominal de los salarios, sin perjuicio de la influencia de la no deflactación automática de la tarifa. Cuando la presión fiscal ha aumentado en 2,56 puntos porcentuales con relación al Producto Nacional Bruto entre los años 2000 y 2006¹⁸⁷.

El tipo marginal máximo del I.R.P.F. se ha reducido en España hasta el 43% en la última reforma y el tipo general del Impuesto sobre Sociedades se ha rebajado hasta el 30%. España se encuentra en el centro de la tabla de la tributación empresarial y profesional de los países de la O.C.D.E.¹⁸⁸ Sin embargo, continúa habiendo presiones para una nueva disminución¹⁸⁹.

Progresividad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Aunque la progresividad que predica el artículo 31.1 de la C.E. se refiere al sistema tributario en su conjunto. No debemos olvidar el tratamiento que de la progresividad realiza el Impuesto estrella de nuestro sistema fiscal.

La reforma del I.R.P.F. que entró en vigor el 1 de enero de 2007¹⁹⁰ ha sido calificada de poco ambiciosa¹⁹¹ según algunos autores, cuando se reduce el tipo marginal máximo del 45% al 43% y se sube el tipo mínimo hasta el 24% (en el 2006 era el 15%), produciéndose una reducción de la carga tributaria de las rentas más bajas (por el aumento del mínimo vital) pero también sobre las más altas. Serán las rentas medias las menos favorecidas por este cambio normativo¹⁹². La supresión de la deducción por dividendos también perjudica a las pequeñas rentas¹⁹³.

Al mismo tiempo, se han reducen el número de tramos de la tarifa de 5 a 4, así como el tipo marginal máximo del 45% al 43%, pasando el tipo mínimo actual del 15% que desaparece, al 24% a cambio de elevar los mínimos personales y familiares que tributan a tipo 0.

¹⁸⁷ La reciente reducción de 2.000 millones de euros en el Impuesto sobre la Renta y 2.250 millones de euros en el Impuesto sobre Sociedades, no ha hecho más que situar a nuestro país en el 8º puesto con mayores tipos impositivos en sociedades y el 12º en el Impuesto sobre la Renta. La competencia fiscal internacional no hace más que reducir la tributación de los elementos capaces de traslación, como los que recaen sobre el capital, sufriendo el factor trabajo las consecuencias. Cuando se espera en España una nueva reducción del Impuesto sobre Sociedades que puede ser compensado con un aumento de los gravámenes sobre el consumo.

¹⁸⁸ Barómetro de Competitividad Fiscal, elaborado por Ernest and Young Abogados, Diario Expansión del día 1 de marzo de 2007, pág. 32.

¹⁸⁹ El Fondo Monetario Internacional, ha calificado la última reforma de insuficiente.

¹⁹⁰ Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

¹⁹¹ Informe de Ernest & Young, resumen en el diario El Mundo, 2 de noviembre de 2006, pág. 38

¹⁹² Diario Expansión, “el leve impacto de la cicatera reforma fiscal”, del día 4 de enero de 2007, señala que la presión fiscal del 35,5% en 2006 pasará al 35,3% según datos de la I.G.A.E.

¹⁹³ La deducción por dividendos, Carta Tributaria nº 19/2006, Noviembre, pág 5.

Para la Administración, el mejor tratamiento de las rentas del trabajo vendrá determinado por: a) el ensanchamiento de los tramos actuales y b) por la variación de los tramos intermedios del 24%, 28% y 37%.

Si el Gobierno calcula un ahorro medio de 6%, este porcentaje se amplía para los contribuyentes con ingresos inferiores a 17.400€. que llega al 17%, pero el servicio de estudios del BBVA ha hecho hincapié en que la reforma será más beneficiosa para las rentas más bajas y para el *tramo más alto* de las rentas más altas, a los que afecta la caída del tipo máximo. En cambio los contribuyentes con rentas medias, superiores a los 20.000€, será los que menos ahorro tendrán¹⁹⁴.

Para el Ministerio de Economía y Hacienda la reforma supondrá un ahorro del 6% para los contribuyentes en el I.R.P.F. y un 20% para las empresas¹⁹⁵.

Por el contrario la tributación de las rentas de capital se gravan a un tipo proporcional del 18% con independencia del activo del que se derive y del período de generación de la misma. Esta modificación supone¹⁹⁶ *“la implantación de un sistema dual que diferencia las rentas del capital (18%) de las productivas, ya que éstas últimas tarifican de acuerdo a la tarifa progresiva (hasta el 43%)”*. Al igual que el resto de las rentas del ahorro, los dividendos tributarán al 18%, excepto aquella parte que no exceda de 1.500€, que quedará exenta, eliminándose la deducción por doble imposición¹⁹⁷.

La reforma no beneficia especialmente a las rentas del trabajo, salvo la modificación del mínimo personal y familiar.

Cuadro nº 9: Tipos medios en la reforma del I.R.P.F.
Tipos medios efectivos según categorías económicas

Por fuente de ingresos	IRPF	Propuesta	Diferencia
	Actual	Gobierno	
R. Trabajo	8	7,7	-0,3
R. Capital	5,4	4,7	-0,7
A. Económicas	8,6	8,1	-0,5
Total			-0,3

Fuente: Elaboración propia derivada de la Simulación de J. Félix Sanz.

Según la simulación de J. FÉLIX SANZ, Cuadro nº 9, el tipo medio de la nueva reforma del I.R.P.F., bajará un 0,3% (29 euros al año por persona), siendo superior en los rendimientos de capital del 0,7%, como se señala en el

¹⁹⁴ Diario Cinco días, de 3 de noviembre de 2006.

¹⁹⁵ Evaluación del Gobierno de la reducción de beneficios fiscales imputable a la reforma fiscal contemplada en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. (184/134329). Respuesta a pregunta parlamentaria, Diario de Sesiones de 19 de diciembre de 2007, pág. 450.

¹⁹⁶ Informe de Ernest Young. Resumen en el diario El Mundo del 2 de noviembre de 2006, pág. 38.

¹⁹⁷ La supresión del mecanismo de integración – deducción-, puede generar mecanismo de sobre imposición en rentas bajas y medias. Diario Expansión, 30/11/2006, pág. 38.

cuadro nº 10. En este sentido, se produce que el 34% de la reducción fiscal total tiene efectos para un 1% de los contribuyentes¹⁹⁸. Al mismo tiempo, el citado autor señala que la "no-actualización" de las tarifas como consecuencia de la inflación supone 6.443 millones de euros adicionales en el período 2004-2007 en el I.R.P.F. para los contribuyentes (547 millones para el año 2008, ya que la deflactación ha sido del 2% solamente).¹⁹⁹

La reforma fiscal ha beneficiado a las rentas más bajas hasta 10.000 € y entre 10.000 a 14.000€, así como a las rentas más altas que ven disminuida su tributación en un 3,4% frente al 1,6% de las rentas medias, situadas en los 30.000€. Serán las clases medias las que sufrirán la reforma.

A ello hay que sumar, el tratamiento de las rentas de capital mobiliario y de las ganancias patrimoniales (cualquiera que sea el período de generación), la renta de ahorro, a un tipo fijo y proporcional del 18%. Lo que agrava el tratamiento de las rentas del trabajo. Al mismo tiempo que dificulta de una manera evidente la integración de las adquisiciones gratuitas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al quedar sometidas a un tipo impositivo único, que impide la subjetivación del gravamen en función del parentesco, etc.

A la rebaja del I.R.P.F. y del I.S. le puede seguir la subida del I.V.A. para acercarse al resto de los países de la U.E.²⁰⁰, ya que se considera que penaliza menos, la creación de empleo.

Si el sistema fiscal en su conjunto está viendo reducida su progresividad, un Impuesto como el *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, que recae sobre la riqueza adquirida gratuitamente y través de una tarifa progresiva, puede ayudar al mantenimiento del citado principio que establece la propia Constitución Española.

La escasa recaudación del *Impuesto sobre adquisiciones gratuitas* no es óbice para el mantenimiento del Impuesto, así como del gravamen de los grandes patrimonios y aquellas adquisiciones no ligadas a una cercanía de parentesco entre los intervinientes.

El que exista un determinado nivel de fraude en el Impuesto, tampoco debe ser motivo de su eliminación. La gestión del Impuesto por las CC.AA. debe ser perfeccionada y coordinada con la A.E.A.T. y entre las propias Comunidades para evitar el fraude en el Impuesto.

Dado el nivel de control de las transacciones en los títulos, negociados y no negociados en mercado organizados, así como en las transmisiones de bienes inmuebles, podrían controlarse las magnitudes de elusión del Impuesto, junto con una ampliación de las reducciones personales nivel estatal, para que

¹⁹⁸ Diario Expansión. Día 7 de junio 2006, pág. 33

¹⁹⁹ Diario Expansión, día 29 de noviembre de 2007.

²⁰⁰ Aumento del gravamen de forma "equitativa, progresivas, evitando efectos distorsionadores en las decisiones de gasto, ahorro de las familias y las empresas", según fuentes gubernamentales, Diario Expansión del día 26 de marzo de 2007, pág. 33.

el impuesto sea soportado por los grupos sociales a los que va dirigido. Lo que puede dar lugar a la reducción de las desigualdades sociales y al mantenimiento de la igualdad de oportunidades.

Si la reforma propiciada por la Ley 35/2006 sigue en términos generales la llamada “Fundamental Tax Reform”²⁰¹, basada en la eliminación de las excepciones de gravamen generalizado de las fuentes de renta y de los incentivos fiscales que erosionan las bases, distorsionan la actividad económica, introducen inequidades y complican el gravamen, permitiendo reducir los tipos de gravamen sin perder recaudación. Así como en segundo lugar, por la reducción de la tributación del ahorro y las rentas derivadas del mismo para incentivar la inversión.

Cuadro nº 10: Estructuras Impositivas (OCDE)

Impuestos	1975	1985	1995	2003
Renta Personal	30	30	27	25
Renta de Sociedades	8	8	8	9
Seguridad Social	22	22	25	26
Payroll taxes	1	1	1	1
Propiedad	6	5	6	6
Generales s/Consumo	14	16	18	19
Específicos s/Consumo	18	16	13	12
Otros	1	1	3	3
Total	100	100	100	100

Fuente: OCDE.

Con un aplanamiento de las tarifas y la reducción de los tramos de las mismas, pasando el tipo marginal al 30,1% en la UE-15 con una rebaja de 5 puntos entre los años 2000-2005, así como un tratamiento preferencial al ahorro y a las rentas de capital. Con la consecuencia de la disminución de los Impuestos sobre la Renta, de su capacidad redistributiva, de la progresividad en términos redistributivos, de la imposición sobre la renta personal y, con ello, del sistema fiscal en su conjunto. Por lo que deja la transformación activa de la distribución de la renta a los *gastos públicos*, quedando los tributos con una finalidad meramente recaudatoria. Cuadro nº 10.

La reforma propugnada por la última reforma tributaria en España, va en este sentido, con la simplificación de la tarifa (reducción a 4 tramos) y el tratamiento uniforme de los instrumentos de ahorro para conseguir la neutralidad tributaria, con lo que se rompe el carácter sintético del impuesto, quedando las rentas inmobiliarias y las de actividades económicas sometidas a tipo progresivo, con lo que se rompe la neutralidad pretendida y se desincentiva estas actividades²⁰². En definitiva la reforma no aborda claramente, el tema de la estimación objetiva de las rentas provenientes de

²⁰¹ OCDE, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*. Tax Policy Studies, nº 13/06

²⁰² S. DÍAZ DE SARRALDE MÍGUEZ, F. PICOS SÁNCHEZ, A. MORENO SÁEZ, L. TORREJÓN SANZ, M. ATIQUERA PÉREZ, *La Reforma del IRPF 2007: una evaluación de sus efectos.*, IEF, P.T.N. 26/06, págs.10 y 16

actividades económicas, régimen que introduce una seria anomalía frente al sistema general de estimación directa. Tampoco establece la actualización automática de tarifas y las cuantías nominales (mínimos, reducciones, límites, etc.) en relación con la inflación, lo que mantiene la progresividad en frío. De acuerdo con el nivel alcanzado en los umbrales de tributación, la capacidad redistributiva del Impuesto sobre la Renta se ha agotado, sin un aumento de dicha tributación. Lo que aconseja el mantenimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Corresponde actualmente, al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el importante papel de gravar las ganancias de capital a título lucrativo y mantener la progresividad del sistema impositivo en su conjunto, para conseguir un sistema tributario justo. Al propio tiempo que impedir la acumulación ilimitada de riqueza, ayudando a evitar las cada vez mayores desigualdades en las sociedades modernas y conseguir un tratamiento tributario equitativo para los contribuyentes en su relación con el Fisco. Justificaciones que están hoy, plenamente vigentes.

2.5.2.2. GENERALIDAD

Si el artículo 33.1 de la C.E. reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia²⁰³. El Informe CARTER²⁰⁴ ya señaló que, *“Con toda evidencia, las donaciones y herencias aumentan la capacidad económica del beneficiario. Recomendamos, por consiguiente, que con excepción de las transferencias de bienes entre los miembros de una Unidad familiar, en primer lugar, y de algunas otras excepciones de menor importancia, las donaciones y las herencias sean consideradas como una “renta” a efectos del impuesto. De este modo el impuesto que grava las donaciones y herencias actualmente sería suprimido”*.

De conformidad con ese concepto de *“base integral del impuesto”* propuesto para gravar la renta, donde aparecerían reflejados las donaciones o legados recibidos de otras unidades tributarias. Donde el *concepto de renta* incluiría los incrementos, sean de patrimonio o de valor.

Sin embargo, aunque las herencias, donaciones, aumenten la capacidad de pago, la mayoría se muestran partidarios del tratamiento separado, por una capacidad de pago muy distinta a la que emerge de las rentas del trabajo y del capital.

Como *Modalidades de los Impuestos sucesorios* menciona aquel Informe:

- *Impuestos sobre el Patrimonio sucesorio: (Estate Taxes)*, aplicados a todo el patrimonio, independiente del número de beneficiarios de la transmisión y su relación con el difunto.
- *Impuesto sobre la Herencia (Inheritance Taxes)*, aplicado por separado a los legados o transmisiones individuales, con tasas progresivas según la magnitud.

²⁰³ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: naturaleza y posición en el Sistema”, *Hacienda Pública Española* nº 68, págs. 111-119.

²⁰⁴ Informe CARTER, IEF, 1975, Volumen II, pág. 80.

- *Impuestos sucesorios (Sucesión Taxes)*, constituyen una forma híbrida entre los impuestos de patrimonio sucesorio y la herencia.

Las Modalidades del Gravamen de Donaciones serían:

- Donaciones y transmisiones “*mortis causa*”.
- Impuesto sobre el valor acumulado en las donaciones y legados recibidos.
- Impuesto integrado sobre la transmisión de bienes.
- Un derecho sobre la sucesión o un impuesto sobre las herencias.
- Un impuesto sobre el Patrimonio neto.

En relación con el sistema constitucional español, *el principio de Generalidad*, es el primero de los criterios positivizados en el art. 31 de la C.E., y hace referencia a los sujetos llamados por ley a contribuir a los gastos del Estado. Se encuentra incluido implícitamente en el citado artículo y explícitamente en el artículo 3 de la Ley General Tributaria (L.G.T.). Así, el deber de contribuir afecta a todos, no pudiendo ser entendido si no es en conexión con los principios de *capacidad económica e igualdad*.

CORTÉS DOMINGUEZ²⁰⁵ ya señaló en un primer acercamiento, que la determinación del principio de generalidad, en cuanto afecta a todas las personas, por su proximidad con el principio de igualdad, no es más que una exigencia derivada de la aplicación de la norma tributaria en el espacio. El contenido actual del principio de generalidad debe, por tanto relacionarse con el abandono del principio de la nacionalidad, como criterio delimitatorio de la soberanía fiscal y el paso a la adopción del principio de territorialidad, en sentido amplio de la eficacia de las normas. Sin embargo, RODRIGUEZ BEREIJO va más allá y,²⁰⁶ señala que la generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago. El principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio y constituye un mandato dirigido al legislador para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de la capacidad económica “*buscando la riqueza allí donde se encuentra*” (STC 27/1981).

El artículo 31 de la C.E. establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente, vincula a los poderes públicos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. También obliga a los ciudadanos recogiendo el deber de contribuir.

La expresión *todos* del artículo 31.1 de la Constitución Española precisa el deber de cualquier persona que por sus relaciones económicas exterioriza una manifestación de capacidad económica, lo que le convierte en la obligación de contribuir al sistema tributario. Ello determina que la potestad

²⁰⁵ M. CORTÉS DOMINGUEZ, *Ordenamiento Tributario Español*, Civitas, Madrid, 1985, pág. 98, “*es necesario aclarar que, cuando el legislador dice que todos contribuirán, quiere decir que contribuirán todas las personas sujetas al ordenamiento español. La expresión constitucional refleja una realidad no suficientemente observada por la doctrina: que sólo pueden realizar hechos imposables las personas sujetas al ordenamiento jurídico tributario del país*”.

²⁰⁶ A. RODRIGUEZ BEREIJO, *R.E.D.F.*, Civitas, núm. 100/1998, pág. 613.

tributaria del Estado someta a imposición a los que se encuentren vinculados con el mismo, residentes y no residentes, que hayan revelado una capacidad económica, tipificada como hecho imponible por la ley.²⁰⁷

Si todos los ciudadanos son iguales ante la ley y concurriendo en ellos la capacidad económica, no puede excluirse a nadie de su deber de contribuir a las cargas fiscales, salvo causa razonable. El principio de igualdad impide cualquier distinción que no sea razonable. El principio de generalidad afecta a todo ciudadano que disponga de aquella capacidad económica gravada por la ley tributaria. Así, la Constitución señala al legislador que debe gravar, objetivamente, todas aquellas situaciones que sean reveladoras de una capacidad económica, susceptible de sujetarse a gravamen, y subjetivamente, a toda persona que se encuentre en dicha situación, no pudiendo ser excluida de forma arbitraria.

Si la generalidad tributaria es incompatible con cualquier privilegio o inmunidad a la hora de contribuir a los gastos del Estado como señala RODRIGUEZ BEREJO²⁰⁸. Ni que los poderes públicos, podría añadirse, pueden ni deben obviar aquellas fuentes relevantes de capacidad económica. Solamente razones políticas, económicas y sociales, pueden en ocasiones legitimar y justificar la quiebra del principio de generalidad. La fractura debe venir justificada y ser proporcionada al fin extrafiscal perseguido.

Entonces, ¿por qué esa defensa de la eliminación de las adquisiciones gratuitas como objeto de tributación? ¿No será que se defienden posiciones de los grupos más privilegiados? Las necesidades de inversión en gastos sociales aumentan continuamente (Ley de Dependencia), los gastos sanitarios, pensiones²⁰⁹, etc. ¿Por qué renunciar a unas manifestaciones evidentes de capacidad? Las adquisiciones gratuitas, ganancias sin esfuerzo ¿No supone esto, una violación de los principios de generalidad y capacidad económica previstos en el artículo 31.1 de la C.E.?

La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición. El sistema tributario será justo si *todos* los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago, impidiendo todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los impuestos. El principio de *generalidad* constituye un mandato dirigido al legislador para que al tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos *agote*, en lo posible, todas las manifestaciones de la capacidad económica “*buscando riqueza allí donde se encuentre*” (S.T.C. 27/1981), constituyendo un límite constitucional a la hora de configurar el sistema tributario²¹⁰.

Este el significado del término “*Todos*” con que se inicia el artículo 31 de la C.E., donde el principio de generalidad encuentra su aplicación como límite

²⁰⁷ F. GARRIDO FALLA, *Comentarios a la Constitución*, Civitas, 2001, tercera edición, Madrid. L.M.A. CAZORLA PRIETO, *Comentario al artículo 31 de la C.E.*, pág. 719.

²⁰⁸ A. RODRIGUEZ BEREJO, *Los límites constitucionales del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, D.G. del Servicio Jurídico del Estado, XV Jornadas de Estudio, El Sistema Económico en la Constitución Española, Vol. II, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1994, pág. 1315.

²⁰⁹ Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal Atención a las personas en situación de Dependencia. (BOE 15/12/2006).

²¹⁰ A. RODRIGUEZ BEREJO, “Los Principios de la Imposición en la Jurisprudencia Constitucional Española”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 110, Octubre-Diciembre, 1998, pág. 613.

a la concesión arbitraria a través de la ley, de exenciones y beneficios fiscales (art. 133.3 de la C.E.).

El legislador puede conceder bonificaciones o exenciones, o utilizar el tributo con fines extrafiscales. Beneficios que pueden ser constitucionalmente legítimos o exigidos para la realización de otros principios constitucionales (igualdad, capacidad económica o progresividad tributaria) o para la consecución de otros bienes constitucionalmente protegidos (derechos económicos y sociales del capítulo III del Título I), considerándose que la desigualdad de trato que la exención o el beneficio tiene una justificación razonable y proporcionada al fin perseguido (SS.T.C. 37/1987 y 186/1993). Sólo así el beneficio fiscal no afectará a los principios de igualdad y generalidad.

Así mismo, el principio de generalidad centra el contenido del principio de capacidad económica. Principios contenidos en el citado artículo 31, que delimitan el contenido de la justicia tributaria y obligan a que el legislador a la hora de diseñar los hechos impositivos, debe velar por ser más completo posible al tomar en consideración todas las situaciones indicativas de capacidad económica.²¹¹ De esta forma la aplicación del principio de capacidad económica demanda que no se produzcan desigualdades arbitrarias en el momento de gravar dicha capacidad, siendo arbitrario el tratamiento, si las desigualdades de trato obedecen a criterios ajenos a la propia capacidad económica, como puede ser la nacionalidad del obligado tributario.²¹²

En cumplimiento de los deberes cívicos es necesario formalizar y potenciar el trato no discriminatorio, de acuerdo con el señalado artículo 31 de la C.E., y contribuir por igual, junto a los demás ciudadanos, al levantamiento de las cargas públicas, de acuerdo con la propia capacidad económica.²¹³

El principio de generalidad otorga un triple mandato:

- Gravar las distintas fuentes de capacidad económica.
- Evitar el fraude tributario.
- No establecer exenciones o beneficios con carácter arbitrario²¹⁴.

Se trataría de una forma antiprivilegios en el Derecho tributario y vendría ligada con el principio de igualdad. De manera que las bonificaciones fiscales se encuentren justificadas en razón de otros motivos constitucionalmente amparados y que responda al principio de justicia²¹⁵.

Principio de generalidad que ha adquirido nueva dimensión dentro de la organización territorial del Estado, siendo contrario a la Constitución un trato de favor de las Comunidades Autónomas que vertebran el Estado y que infrinja tal principio.²¹⁶

²¹¹ M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1985, pág.93.

²¹² C. CORS MEYA, “Los principios de justicia tributaria en la L.G.T. en Comentarios a la LGT y Líneas para su reforma”. *Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pág. 96.

²¹³ BENDA, MAIHOFFER, VOGEL, HESSE Y HIEDE, *Manual de Derecho Constitucional*, 2ª edición, Marcial Pons, Madrid, 2001, págs. 611-612

²¹⁴ C. ALBIÑANA GARCIA QUINTANA, *Comentario al artículo 31 de la C.E.* en O. ALZAGA VILLAMIL, Comentarios a la Constitución, tomo I, Edersa, Madrid, 1983, pág. 437.

²¹⁵ F. SAÍNZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, 10ª edición, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, pág. 105

²¹⁶ J. MARTÓN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, G. CASADO OLLERO Y J.M. TEJERIZO, *Curso de Derecho Financiero y tributario*, 11ª edición, Tecnos, Madrid, pág. 110.

Si con anterioridad se afirmaba, la posible infracción del principio de igualdad al considerarse que el impuesto lo pagaban los pequeños contribuyentes. Ahora, que se han establecido por la normativa autonómica su exención entre parientes cercanos y una amplia variedad de exenciones objetivas, parece más adecuado reivindicar la generalidad del tributo y exigir la ampliación de su base, controlando coordinadamente los beneficios tan alegremente otorgados.

Podemos finalmente concluir, que la eliminación del gravamen de las adquisiciones gratuitas afectaría de lleno al principio constitucional de someter a gravamen todas las fuentes de renta. Al mismo tiempo que, parece evidente ante la enorme cantidad de beneficios fiscales que gravitan sobre las mismas, que las Administraciones Tributarias pueden estar socavando seriamente el principio constitucional de generalidad tributaria, al establecer exenciones a favor de personas o bienes, cuya justificación está por justificarse, mientras aumenta la presión tributaria sobre las rentas del trabajo y las clases menos favorecidas.

2.5.2.3. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD

La igualdad es uno de los valores supremos de nuestro ordenamiento (artículo 1 de la C.E.), que se desdobra en la igualdad material que propugna el artículo 9.2 de la C.E., y la formal, que viene recogida en los arts. 14 y 31.1 de la C.E. Es la igualdad material una característica del Estado Social y Democrático, por la fuerte influencia del principio de solidaridad, cuya finalidad es la superación de las desigualdades que no se consiguen eliminar con la simple igualdad formal²¹⁷. Si la igualdad formal se concreta en los artículos 14 y 31.1 de la C.E., aunque con distinto significado²¹⁸, en el primer caso de una igualdad ante la ley; en el segundo, de la igualdad de acuerdo con la capacidad económica, progresividad y justicia. Principios materiales que permiten la concreción del genérico deber de contribuir, constituyendo la igualdad en uno de los pilares de la Justicia tributaria propugnada por el artículo 31.1 de la C.E.

Ya he citado la funcionalidad del gravamen de las adquisiciones gratuitas en orden a la tributación de la adquisición de riqueza, manifestación evidente de capacidad económica y que debe ser sometida a tributación en virtud del principio de generalidad tributaria. Al mismo tiempo que ayuda al mantenimiento de la progresividad del sistema tributario en conjunto y a un trato igualitario entre los contribuyentes que se encuentran en una misma condición, a fin de conseguir ese sistema tributario justo que propugna el artículo 31 de la C.E.

Además, esta igualdad desde el punto de vista tributario con las especialidades que derivan del tratamiento sistemático de la misma junto con los demás principios enunciados en aquel artículo, exige su consideración en el desarrollo normativo de las diferentes figuras tributarias. El Impuesto sobre

²¹⁷ P.M. HERRERA MOLINA: “El principio de igualdad financiera y tributaria en la jurisprudencia constitucional”, *DEDF* nº 67, 1990, 1990, pág. 397.

²¹⁸ Con un acceso diferenciado a la justicia constitucional. J.M. TEJERIZO LÓPEZ: “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *REDF*, nº 100, 1998, págs. 691 y sgts.

Sucesiones y Donaciones, tanto desde el punto de vista de constituir una herramienta válida para ver realizada la igualdad material, enunciada en el artículo 1 de la C.E.²¹⁹ y consagrada en su artículo 9.2., como por razones éticas, al gravar unas adquisiciones realizadas sin un esfuerzo previo por el beneficiario, tiene su plena justificación en un sistema tributario moderno.

De acuerdo con la doctrina constitucional sobre este derecho fundamental, el principio de igualdad prohíbe, en una primera etapa, la introducción de discriminaciones arbitrarias, carentes de un fundamento objetivo y razonable²²⁰. Lo que no impide diferencias de trato en función de factores que determinan la ausencia de identidad de supuestos, permitiéndose desigualdades de trato que no deriven de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables.

La igualdad en materia fiscal, se caracteriza por la especial relación con los principios enunciados en el artículo 31.1 de la C.E., como el principio de capacidad económica, de manera que situaciones económicamente iguales deben ser tratadas de la misma manera, atendiendo a la capacidad económica que se ponga de relieve. Aunque algunos autores, han querido ver en el principio de capacidad contributiva una concreción del principio de igualdad en materia tributaria. En cambio, es necesario señalar que el principio de igualdad no se agota con la referencia a la misma, sino que, además, debe atender a la progresividad del sistema para completar las exigencias de la Justicia tributaria proclamada en el artículo 31.1. de la C.E.

Junto a esta igualdad formal, no suficiente para dar satisfacción al valor supremo que consagra el artículo 1 de nuestra Constitución y, concretamente a requerimiento de una igualdad real que consagra el artículo 9.2, lo que permitiría que el legislador estableciera discriminaciones –razonables y objetivas- que compensen las situaciones de desigualdad con el fin de lograr la igualdad real que persigue el ordenamiento. Por ello, resultan admisibles aquellas discriminaciones fundadas en criterios o principios acogidos por el ordenamiento y dirigidos a la redistribución de la renta, y por tanto de la Justicia distributiva, y no exclusivamente tributarios. Siempre que exista una proporcionalidad entre los medios empleados y los fines perseguidos con la medida discriminatoria, para evitar un sacrificio excesivo e innecesario de los derechos que la Constitución garantiza.

La igualdad integrada en el art. 31.1 de la C.E. para alcanzar un sistema tributario justo, adquiere en el derecho tributario un significado propio. Frente a una igualdad ante la ley, igualdad formal, que tiene como destinatarios los órganos jurisdiccionales y administrativos encargados de aplicar las leyes. Igualdad formal concebida desde la Revolución Francesa para tratar igual al que se encuentra en análoga situación. Igualdad en sentido formal que limita al poder legislativo para evitar el establecimiento de discriminaciones y que está reconocido constitucionalmente en el art. 14 de la C.E.

Junto a este criterio formal se suma una variante, la igualdad tributaria recogida en el artículo 31 de la C.E., como criterio rector de un justo reparto en

²¹⁹ M. RAHONA LÓPEZ, *Educación Universitaria e Inserción Laboral de los Jóvenes Españoles*, IEF, 2007, pág. 86. La autora analiza como el patrimonio, el origen familiar influye en el acceso a los estudios universitarios.

²²⁰ STC 8/1986, de 21 de enero, FJ 4.: “derecho fundamental de la persona a no sufrir discriminación alguna”.

la contribución a los gastos públicos, en sus relaciones con los principios de capacidad económica y generalidad tributarias. Sin que perdamos de vista, la igualdad material a que hace referencia el artículo 9.2 del título preliminar de la C.E., que si bien no constituye un derecho fundamental, sí que obliga al legislador a introducir en nuestro ordenamiento los instrumentos necesarios para su consecución. Que en el plano fiscal destaca sobremanera el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas, que grava las transmisiones generadoras de una desigualdad en la sociedad.

El principio de igualdad es una exigencia lógica del principio de justicia tributaria y está conectado con el principio de capacidad económica y progresividad, que en conjunto, eviten una actuación arbitraria e injusta. Si la *igualdad formal* exige un tratamiento semejante ante la ley, la *igualdad material* consiste en que cada ciudadano contribuya a sostener el gasto público en proporción a su capacidad económica, lo que llevará a un distinto tratamiento según las distintas situaciones para conseguir una igualdad real de conformidad con el citado art. 31.1. La *igualdad de hecho* exige un tratamiento desigual entre desiguales e igual entre iguales. Igualdad vertical, entre desiguales, para introducir una técnica tributaria que haga pagar más a los que más tienen (la progresividad). Para conseguir la justicia entre personas con distinta capacidad contributiva. A diferencia de la igualdad horizontal para niveles semejantes.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cumple en España con su tarifa progresiva, en este sentido, la misión de someter a tributación de forma más gravosa a los contribuyentes que reciben mayores riquezas, garantizando el principio de igualdad, al mismo tiempo que somete a gravamen aquellas adquisiciones.

El Tribunal Constitucional ha superado una concepción reduccionista del principio de igualdad sobre la base de una mera prohibición de la arbitrariedad en la actuación de los poderes públicos, señalando que un trato desigual ha de estar basado en una justificación más que razonable y proporcionada en relación con el fin que se propone. Por lo que deberíamos preguntarnos, si los nuevos beneficios fiscales en el gravamen que nos ocupa, están suficientemente justificados en los objetivos constitucionales a perseguir.

La sentencia T.C. 164/1995 recoge al igual que la S.T.C. 76/1990, fundamento jurídico 7º, que, *“el principio de igualdad ante la ley no prohíbe cualquier diferencia de trato establecida por el legislador, sino sólo las diferencias de trato entre situaciones que puedan considerarse iguales y que carezcan de una justificación objetiva y razonable o que resulten desproporcionadas en relación con dicha justificación”*.

La diferencia normativa en materia tributaria debe valorarse de acuerdo con el principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución pero en relación con los principios señalados en el artículo 31.1 de la misma. Como señala el Tribunal Constitucional, *“La igualdad, sin embargo, ha de valorarse en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito concretado y modulado el alcance de su artículo 14 en un precepto (art.31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas en cuenta. La igualdad ante la ley -ante la tributaria en este caso- resulta, pues, indisociable de los principios (generalidad, capacidad, justicia y progresividad, en lo que ahora importa) que se enuncian en el último precepto constitucional dictado”*. S.T.C. 209/1988, F.J. 6º.

Las diferencias normativas pueden considerarse no discriminatorias cuando *“resulta indispensable que exista una justificación objetiva y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados, cuya exigencia deba aplicarse en relación con la finalidad y efectos de medida considerada, debiendo estar presente, por ello, una razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, y dejando en definitiva al legislador, con carácter general, la apreciación y tratar desigualmente.”*(S.T.C. 75/1983, fundamento jurídico.2º). Por tanto, el diferente tratamiento normativo entre los dos sistemas de determinación del rendimiento neto, será conforme con el principio de igualdad cuando su finalidad no sea contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas que regulan la diferencia tengan una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con aquel fin perseguido.

Sobre el principio de igualdad ante la Ley, el Tribunal Constitucional ha elaborado en numerosas sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse en lo manifestado en la (S.T.C. 76/1990, F.J. 9º):

“a) no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable. b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonados de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados. d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.”

Una desigualdad de trato como puede ser el "no-gravamen" de una adquisición patrimonial, como puede ser la adquisición gratuita, debe valorarse si está razonablemente justificada en relación con la finalidad perseguida. Como deberían estar justificadas las reducciones personales, dada su magnitud, y las reducciones objetivas de la actual regulación.

Parece, sin lugar a dudas, que una ganancia patrimonial real que constituye una manifestación de capacidad económica debe ser objeto de tributación de conformidad con el artículo 31.1 de la Constitución, como las adquisiciones gratuitas. En este sentido, sería más coherente con dicho artículo y el principio de capacidad económica, la situación anterior a la Ley 40/1998, que no establecía la citada exención de la plusvalía del causante.

Una exención para que esté justificada constitucionalmente debe estar basada en la consecución de una finalidad protegida por el marco constitucional. Por lo que hay que determinar si quiebra el principio de igualdad

en los beneficios fiscales que se han establecido a la normativa estatal y autonómica.

Ahora, con la nueva regulación autonómica de las reducciones y bonificaciones fiscales en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, surge la duda si aquella respeta el principio de igualdad tributaria, al eximirse a determinadas personas y bienes de tributación en ese impuesto, sin una justificación razonable. No se ha establecido una reducción en la carga tributaria, sino la casi total exención, sin una clara determinación de los objetivos constitucionales a conseguir, ni una valoración proporcionalidad de las medidas y su adecuación a dichos fines.

El que no pueda fundamentarse el recurso de amparo el artículo 31, no merma la importancia de este principio que ha de ser respetado.²²¹

Además, a las reformas de los Impuestos sobre la Renta y Sociedades que han rebajado las tarifas de ambos Impuestos, se unen a otras reformas anteriores que ponen en duda el cumplimiento sistemático de los principios generales tributarios enunciados en el artículo 31.1 de la C.E.

2.5.2.4. NO CONFISCATORIEDAD

El artículo 31.1 de la C.E. prohíbe la confiscatoriedad del sistema tributario en su conjunto. En este sentido y en relación con el principio de igualdad, el *Tribunal Constitucional Alemán* (T.C.F.) declaró inconstitucional la evidente desproporción existente entre la valoración del patrimonio real y la del patrimonio monetario en sus dos decisiones del 22 de junio de 1995²²², tanto en la regulación existente en el Impuesto sobre el Patrimonio como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El Tribunal obligaba al legislador a aprobar una nueva regulación hasta el 31 de diciembre de 1996. Finalizado dicho plazo sin la reforma correspondiente, el 1 de enero de 1997, el Impuesto sobre el Patrimonio dejó de tener vigencia.

El T.C.F. declaró la inconstitucionalidad de regulación del Impuesto sobre el Patrimonio en Alemania, basándose principalmente en la *desigualdad de*

²²¹ Sentencia del TC nº 159/2007, de 2 de octubre. “No toda proclamación constitucional del principio de igualdad es reconducible, sin más, a la efectuada por el art. 14 C.E. Pues específicamente no lo es, en cuanto aquí interesa, la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31 C.E., como así lo ha declarado con rotundidad este Tribunal en diversas ocasiones... (SSTC 19/1989, 53/1993 y 54/1993). Y si bien ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar -como, por ejemplo, hizo en las SSTC 209/1988 y 45/1989- una infracción del art. 14 por la Ley Tributaria, sí excluye claramente que, so capa de una invocación meramente «formal» del art. 14 C.E., en realidad el recurrente de amparo venga a apoyarse en el art. 31.1 C.E., precepto éste que, como se ha dicho, no puede servir de fundamento a una pretensión en este proceso constitucional, por imperativo del art. 53.2 C.E. y del art. 41.1 LOTC [F. J. 3]. En segundo término, respecto al diferente contenido de la igualdad en los artículos 14 y 31.1 de la C.E. este Tribunal ha declarado que la “igualdad que se reclama en el artículo 31. C.E. va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que puede ser, a efectos, reconducida sin más, a los términos del artículo 14 C.E.”. Ver, también, sentencia 54/1993, de 15 de febrero.

²²² Decisión del TFC de 22.06.1995 – 2 BvL 37/91 y 2 BvR 552/1991-, decisión del TFC 93, 121 (Impuesto sobre el patrimonio) y decisión del TFC 93.165 (Impuesto de Sucesiones).

*valoración*²²³ de los distintos tipos de patrimonio (violación del artículo 3 de la Ley Fundamental de Bonn, la Constitución alemana)²²⁴.

Si el legislador establece un único tipo impositivo para la totalidad del patrimonio sometido a gravamen, sólo podrá garantizarse una fiscalidad equitativa, cuando se trate de bases imponibles de unidades económicas similares. Por ello, la base imponible del I.P. debía constituir un fiel reflejo de los objetos patrimoniales con sus respectivos valores proporcionales (obligación de proporcionalidad ajustada a la realidad). Si el patrimonio efectivo y en títulos mobiliarios se valora, mediante su valor de mercado, la proporcionalidad objetiva exige, que el restante patrimonio latente se valore al menos de manera aproximada al valor de mercado. Una imposición continuada que no se base en la realización del valor de mercado, supone un diseño fiscal desigual, con una desigual estimación de la capacidad económica. Lo que dificulta un diseño del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por otra parte, el T.C.F. señaló unos límites a la intervención fiscal en el patrimonio mediante el principio fiscal de la *conservación de la propiedad*²²⁵. Si el Impuesto sobre el Patrimonio de liquidación periódica no puede pagarse con el rendimiento propio del patrimonio, dicho Impuesto acabaría teniendo un efecto *confiscatorio, en detrimento de la propiedad* (artículo 14 de la Constitución Alemana).

El T.C.F. estableció el llamado *principio de partición por mitades*: sólo es admisible que el impuesto sobre el Patrimonio se sume a los demás *Impuestos sobre la Renta* en la medida en que la carga fiscal total de la renta teórica, atendiendo de manera típica a los ingresos, los gastos deducibles y a otras minoraciones, permanezca próxima a una partición por mitades distribuidas entre manos públicas y privadas²²⁶ (Hoy matizada por posteriores sentencias).

Por último, el T.C.F. eximió completamente del Impuesto sobre el Patrimonio al llamado *Patrimonio familiar para el aseguramiento de la subsistencia*²²⁷. Con lo que queda un pequeño margen de aplicación para el Impuesto sobre el Patrimonio junto con el Impuesto sobre la Renta, el espacio superior a los pequeños patrimonios y los acaudalados. Que se reduciría más aún en ese ámbito si se excluye el patrimonio empresarial y recaer únicamente sobre el patrimonio privado.

Con lo que se reduciría la base imponible del Impuesto y agravaría aún más el déficit de igualdad y únicamente contribuiría a aumentar el desorden de la legislación fiscal. Incluso, algunos autores, justificaron la eliminación del impuesto en Alemania por recaer sobre el patrimonio privado y su recaudación mínima, debido a la reducida base imponible con unos costes de administración que justificaban la renuncia al impuesto por justicia tributaria y economicidad.²²⁸

²²³ SEER ROMAN. “La Tributación del capital Mobiliario en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Alemania”, *Crónica Tributaria*. Nº 105(2002).página 102.

²²⁴ Legislación que discrimina al no residente, ver Sentencia del TJCE de 17 de enero de 2008, C-256/06

²²⁵ TFC(N), decisión del TFC 93, 121, 137 ss.

²²⁶ TCF(N), decisión 93,121, Leitsatz 3.

²²⁷ TFC(N), decisión del TFC 93, 121,141.

²²⁸ K.TIPKE. *Die Steuerechtsordnung*, Tomo II. Colonia (1993). Páginas 768 y sgts.

En materia de Sucesiones, la Resolución del T.C.F. de 22 de junio de 1995²²⁹, relativa al *Impuesto de Sucesiones*, también obligaba al legislador a llevar a cabo la reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para lo que el Tribunal le dio de plazo hasta el 31 de diciembre de 1996. La *ley Tributaria anual, JStG*, de 1997, modificó ese Impuesto, aunque la exigencia fundamental de conseguir la igualdad de valoración (art. 3 de la Constitución alemana) en la base imponible mediante una proporcionalidad de los valores patrimoniales ajustada a la realidad, quedó materialmente insatisfecha. La Ley del Impuesto continuará dando (sin perjuicio de lo que se establezca en la próxima reforma) una amplia protección al *patrimonio empresarial* mediante los artículos 13^a, 19^a, tal y como también pedía el T.C.F.²³⁰. No obstante, en contra de lo que opina el T.F.C., la Constitución alemana no obliga de ningún modo a establecer la exención de un tipo concreto de patrimonio. El precepto tiene el carácter propio de una norma con fines sociales y constituye una fuente más de injustificables desigualdades de trato²³¹.

Tras el fracaso de la valoración unitaria y la pérdida de vigencia del Impuesto sobre el Patrimonio, el legislador alemán redujo la valoración de los bienes económicos únicamente cuando ello sea necesario con vistas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*principio de valoración necesaria*). El artículo 10, párrafo 1 de la Ley del Impuesto, tiene como objetivo gravar el incremento de patrimonio producido en quien se enriquece como consecuencia de una herencia y de manera proporcional al valor del incremento (el *llamado principio de enriquecimiento*). El criterio de valoración correcto para el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es el valor de mercado, ya que el citado impuesto no grava el rendimiento (ni tampoco un rendimiento teórico), sino el valor efectivo del patrimonio transmitido. Es un impuesto sustancial y no sobre el rendimiento teórico, devengado con la transmisión patrimonial y sobre base del enriquecimiento en sí. Si el patrimonio mobiliario se valora prioritariamente por el valor de mercado en la ley de valoraciones (art. 9, parraf. 2 de la BewG). La *Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* se decanta, actualmente, respecto por la valoración de los bienes económicos del patrimonio empresarial por el valor en balance a efectos fiscales o los valores fiscales sobre los beneficios (normatividad prolongada del balance comercial), quedando exentos los fondos de comercio originados, así como las reservas latentes contenidas en el patrimonio empresarial. Los valores del balance a efectos fiscales no se rigen por el valor del mercado actual, sino según datos históricos (costes originales de adquisición o fabricación de los bienes económicos empresariales). Ello impide cumplir la regla de proporcionalidad que exige el T.F.C. entre los distintos tipos de patrimonio, aunque para simplificar y debido a la imposibilidad de establecer el valor de mercado de manera inequívoca, el legislador se decantó por el valor del balance a efectos fiscales. De esta forma se evitaba que las plusvalías latentes se gravasen en el Impuesto de Sucesiones y en el de la Renta doblemente.

²²⁹ TFC(N), decisión TFC 93,165.

²³⁰ TFC(N), decisión del TFC 93,165, 175 s.

²³¹ La sentencia del TJCE de 17 de enero de 2008, Finanzaut Kusel-Landstuhl, asunto C-256/06, declara contraria a la libre circulación de capitales la diferente valoración de las explotaciones agrarias y forestales para los no residentes, frente a los residentes que tiene derecho a una reducción del 40%, y su valoración al 10% del valor venal.

El artículo 13.a) de la Ley del Impuesto genera una gran desigualdad en la valoración, al prever para el patrimonio empresarial nacional y para participaciones esenciales en sociedades de capital nacionales (participación > 25%) un importe exento (225.000€.) y, adicionalmente, una cuota de reducción de un 40% (ahora del 25%) en términos relativos (sin límite de importe), debido a las sorprendentes declaraciones del T.F.C. en su Resolución de 22 de junio de 1995, donde le imponía al legislador un tratamiento protector de las empresas medianas²³². Éstas, según la citada decisión, en calidad de unidades funcionales ligadas económicamente, estarán, *“especialmente unidas al bien general y obligadas por el mismo”*, al mismo tiempo *“que son garantía de la productividad y del empleo”*, particularmente por sus obligaciones en materia de derecho laboral, de estructura empresarial y de derecho económico administrativo.

Pero lo que se entiende por empresa mediana y garante de productividad y empleo son términos difusos, en definitiva la empresa en sí, no se convierte por ello en una institución del bien general. Lo que lleva a promover que se favorezca al patrimonio empresarial, es su preocupación por la posibilidad de que el Impuesto de Sucesiones pudiera poner en peligro la subsistencia de la empresa. Lo que hace necesario que una protección a la empresa, no deba utilizarse para beneficiar irreflexivamente, determinados tipos de patrimonio mediante privilegios supuestamente contemplados en la Constitución. Cuando no ha quedado demostrado que el Impuesto de Sucesiones ponga en peligro la existencia de las empresas medianas: la exención puede dar lugar a una desigualdad de trato desproporcionada y constituir un privilegio contrario a la igualdad. Por lo que debería limitarse dicho beneficio a las pequeñas y medianas empresas, y no las que superan por activos o por volumen de ventas dicha consideración.

Un exceso del Impuesto sobre Sucesiones no debe limitarse mediante la exención de un determinado patrimonio (bueno) por la que tenga que pagar los adquirentes de un patrimonio privado (malo). El planteamiento respetuoso con el principio de igualdad y con la conservación del patrimonio sólo puede consistir en que ningún adquirente, tampoco el de una empresa, soporte una excesiva carga fiscal mediante el *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Sin perjuicio que deban tenerse en cuenta las circunstancias en orden a facilitar la transmisión de la pequeña y mediana empresa.

Sin embargo, la reciente sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 7 de noviembre de 2006, -1 BVL 10/202, ha declarado inconstitucional la actual regulación del Impuesto sobre Sucesiones en Alemania y ha considerado incompatible con el principio de igualdad la actual regulación normativa del Impuesto sobre Sucesiones en Alemania, en cuanto no valora de forma igual los distintos tipos de bienes y derechos que pueden integrar el patrimonio de la herencia.²³³

En una prolija argumentación de la actual Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -*EWrbtscharftsteuer und Schenkungsteuergesetz* – en Alemania que establece un impuesto progresivo que se aplica en tres

²³² TFC(N), Decisión del TFC 93, 165, 175 s (Impuesto sobre Sucesiones) bajo bb.

²³³ Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 6 de noviembre de 2006-BVL 10/02, hecha pública el 31 de enero de 2007. En *Revista General de Derecho Administrativo* nº 14-febrero de 2007, Crónica de la Jurisprudencia alemana, comentada por JAVIER GARCÍA LUENGO.

tramos al conjunto del caudal de la herencia, lo que obliga a valorar los bienes que integran la herencia para determinar su valor monetario a efectos de aplicación de los tipos impositivos correspondientes. Para efectuar dicha valoración la citada Ley sobre el Impuesto sobre Sucesiones se remite a la Ley de Valoraciones – *Bewertungsgesetz*, *BewG* – que, a su vez, emplea distintos criterios de valoración de los bienes, ya que aunque por regla general se sigue el criterio del valor del mercado, en varios supuestos -bienes inmuebles, patrimonio empresarial, explotaciones agrícolas y forestales²³⁴- se atiende a otro tipo de valores distintos al de mercado.

Así, por destacar uno de los supuestos analizados por el Tribunal, para terrenos construidos en Alemania el valor se determinaba, en la legislación vigente al momento de dictar la sentencia, mediante un procedimiento de capitalización consistente en multiplicar las rentas medias anuales del inmueble en los tres últimos años por la cifra de 12,5, lo que según asevera el Tribunal, llevaba a que se fijasen valores de forma arbitraria que, en ocasiones sólo representaban el 20% del valor de mercado y, en otros casos, superaban ampliamente dicho valor.

Las razones que el legislador esgrime para justificar estos criterios de fijación del valor que se apartan del valor de mercado y que se basan en la necesidad o conveniencia de fomentar actuaciones económicas – por ejemplo, la adquisición de viviendas que incentiva el desarrollo de la economía inmobiliaria – son rechazadas por el Tribunal, considerando que aplicar distintos criterios para fijar el valor de los bienes es contrario al principio de igualdad y puede, además, llevar en la práctica a resultados arbitrarios –como el ejemplo de las edificaciones demuestra-. El principio de igualdad exige, según la argumentación del Tribunal, que el resultado de la valoración sea el valor de mercado del bien en cuestión sin que la legislación pueda desviarse de dicho criterio. No obstante, una vez fijado dicho valor es posible que a determinados tipos de bienes se les beneficie de cara a fijar la cuota del impuesto o que, incluso, queden exentos del mismo, siempre y cuando se cumplan dos condiciones: que existan razones convincentes de interés público y que el círculo de los beneficiarios por tales medidas se determine de forma objetiva. Sin embargo, como el Tribunal destaca con insistencia la determinación del valor del patrimonio en que consiste la herencia no es, por razones constitucionales, compatible con la persecución de cualquier otro fin de naturaleza extrafiscal.

Si bien el Tribunal Constitucional Alemán entiende que la actual regulación del Impuesto sobre Sucesiones en Alemania es incompatible con el principio de igualdad en cuanto que no valora de forma igual los distintos tipos de bienes y derechos que puedan integrar el caudal hereditario. No obstante en su fallo, el Tribunal permite que la legislación actual se mantenga vigente hasta que el legislador la sustituya por otra de acuerdo con el principio de igualdad, dando un plazo para la adaptación de dicha legislación que concluirá el 31 de diciembre de 2008. En la adaptación de esta normativa el legislador deberá orientar la valoración de los bienes y derechos integrantes del patrimonio hereditario a la determinación del valor del mercado. Una vez obtenido dicho valor se permite al legislador beneficiar con ventajas fiscales la

²³⁴ Ver Sentencia de 17 de enero de 2008, asunto C-256/06, que declara como restricción de capitales, la no aplicación de los beneficios fiscales a los bienes (explotaciones agrícolas) fuera de su territorio.

herencia de determinados bienes siempre que existan razones de interés público que lo justifiquen y que dichas ventajas resulten acordes con la finalidad y se apliquen de la forma más igualitaria posible dentro del círculo de los beneficiarios de las mismas. Lo que hace, por último posible, que el legislador utilice el establecimiento de distintos tipos impositivos en los tributos sobre sucesiones como medio de intervención en la actividad económica a través de los impuestos.

El Principio de no confiscatoriedad en la Constitución Española

El Principio de *no confiscatoriedad*, es un principio innovador en nuestra actual Constitución, que impide la aplicación extrema de la progresividad que atentaría contra el propio principio de capacidad económica y contra el propio derecho de propiedad. Para RODRIGUEZ BEREIJO²³⁵ este principio se proyecta sobre el conjunto del sistema tributario y opera como límite para garantizar la propiedad privada (art. 33 C.E.) y la libertad de empresa y la economía de mercado (art. 38 C.E.). La prohibición de la confiscatoriedad del art. 31.1 revitaliza el principio de capacidad económica al impedir extralimitaciones que vayan contra esa misma capacidad a la hora de establecer y exigir los tributos. Progresividad y prohibición de la confiscatoriedad son principios compatibles, quedando el legislador ordinario para establecer el verdadero límite que debe de tener la progresividad en cada tributo y en el conjunto del sistema tributario. Basta la existencia de un tributo confiscatorio para calificar a todo el sistema tributario como tal. Para lo que hay que relacionarle con la progresividad de todos y cada uno de los tributos que existan en el ordenamiento, individualmente considerados y examinar la función que cumplen en su conjunto.

Hay quien identifica la confiscatoriedad con el gravamen de hechos no basados en la capacidad económica, para otros es un límite a la progresividad del sistema tributario para impedir el agotamiento de la riqueza imponible. Aunque el T.C. no ha encontrado criterios técnicos operativos para determinar el límite de la progresividad que degenera en confiscatorio. Las SS.TC. de 4 de octubre de 1990, F.J. 9.º y de 22 de enero de 1998, F.J.11º, en relación con el I.R.P.F. señalan como confiscatorio el tipo medio de la renta que alcanza el 100%, evidentemente.

Para que un Impuesto sea considerado confiscatorio ha de derivarse de su configuración general de su hecho imponible y restantes elementos esenciales. No que en un supuesto concreto tenga carácter confiscatorio²³⁶. Como puede ocurrir en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones cuando se gravan las donaciones al pariente lejano en que se aplica el coeficiente multiplicador 2,4 ($34\% \times 2,4 = 81,6\%$), o cuando se gravan las donaciones en el beneficiario y las ganancias patrimoniales del donante (pudiendo llegar al $124,6\% = 81,6\% \text{ I. Sucesiones} + 43\% \text{ I. Renta}$; hoy, $99,6 = 81,6 \text{ I. Sucesiones} + 18\% \text{ I. Renta}$).

Sin embargo como ya se afirmó al estudiar los Tipos impositivos del derecho comparado. En las legislaciones de nuestro entorno existen unos tipos

²³⁵ A. RODRIGUEZ BEREIJO, *Los límites constitucionales del poder tributario...*, cit., pág. 1329.

²³⁶ J.M. GALLEGO PERAGÓN, *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria*, Editorial Comares, Granada, 2003, pág. 196.

impositivos superiores a la tarifa estatal, sin perjuicio del efecto derivado de los coeficientes multiplicadores. Aunque, es desconocido en derecho comparado el gravamen por el patrimonio preexistente del beneficiario. Por lo que no cabe aceptar la consideración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como un gravamen confiscatorio, en relación con un supuesto aislado.

No puede, a juicio del T.C. establecerse a priori cuando una progresividad tiene efectos confiscatorios. La progresividad se predica de los distintos tributos aisladamente y después del sistema tributario, y no puede determinarse en términos individuales y para casos singulares²³⁷ que constituyen la excepción a la regla general.

Precisamente, para completar esta limitación del principio de capacidad económica, es, a nuestro juicio, donde adquiere sentido y función propia la prohibición del alcance confiscatorio de los tributos, expresamente contenido en el artículo 31 de la Constitución española.

En contra de lo que autorizadamente se ha afirmado, creemos que la definición de cuando se produce el alcance confiscatorio de la tributación puede surgir, a partir de la idea siguiente. Hay confiscación cuando el tributo es (o los tributos a pagar son) de tal magnitud que impiden la subsistencia del contribuyente o de los medios de producción de los que nace (la riqueza gravada). Este concepto jurídico indeterminado poco definido por la Doctrina y el Tribunal Constitucional²³⁸, debe recordarse, con ALBIÑANA, que los hacendistas han calificado históricamente de confiscatorio, sin duda alguna, a la llamada leva de capitales²³⁹.

Si se parte de tan modestas y elementales premisas, y concretamente de esta última figura tributaria, es forzoso, a su vez, recordar, que *la leva de capitales* se encuadraba, precisamente por ser confiscatoria, entre los impuestos tradicionalmente llamados extraordinarios o recaudados por cuenta de capital. Esto es, aquellos tributos que por su magnitud, en todo o en parte, no pueden pagarse con, ni recaudarse de la renta nacional del período anual en que el impuesto se devenga; si no que detraen, al menos en parte, los capitales, la riqueza o a la capacidad productiva, preexistente al comienzo del período anual en que el tributo se aplica, en manos de los contribuyentes. Situación que no se produce en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones que no grava al transmisor sino al beneficiario que ve ampliada su capacidad económica a título gratuito. Lo que puede generar problemas posibles de liquidez en pagar el Impuesto pero no de solvencia. Por lo que no puede afectar el gravamen a su renta sino al patrimonio adquirido.

Si se amplía dicho concepto al capital humano, y a cualquier tributo, es obvio que, entonces, el sistema tributario tendrá carácter confiscatorio en la medida en que incida económicamente, no sólo sobre la renta, sino también sobre los factores de donde aquella se obtiene (tanto si se trata de renta en

²³⁷ M. GALLEGO PERAGÓN, *Los Principios Materiales...*, 2003, pág. 196

²³⁸ Sentencia del T.C. 150/1990.

²³⁹ ALBIÑANA, “Comentario al art. 31 de la Constitución”, en ALZAGA (Director), *Comentarios a la Constitución Española de 1978*, Cortes Generales, Edersa, Madrid, 1996, Tomo III, pág. 435.

dinero, como si hablamos de renta en especie, como satisfacción o disfrute que se obtiene por el uso de los bienes de consumo duradero que tenían los contribuyentes al comienzo del año en que se devengan los tributos de posible alcance confiscatorio).

Con planteamientos aparentemente tan modestos, se llega, sin embargo, en la práctica, a concreciones más operativas que las que -según vimos nos podía proporcionar él- también aparentemente más fecundo concepto de la capacidad económica, en orden a establecer el límite máximo de gravamen, por tributos, más allá del cual se supera lo que la capacidad económica permite y se produce confiscación. Porque, citando, también, la opinión del profesor LASARTE, cuando se imputa al contribuyente una capacidad económica inexistente o superior a la real, y en virtud de ella se determina su aportación tributaria, se puede producir confiscación.²⁴⁰ Situación que como hemos visto no se produce en los gravámenes sobre adquisiciones gratuitas.

En efecto, esta base para definir las reglas de una fiscalidad no confiscatoria no es puramente especulativa y tiene posibilidad operativa.

En un orden técnico, los anteriores criterios pueden contrastarse, empíricamente, y así lo entiende un sector doctrinal que utiliza este modo de definir el carácter confiscatorio, o no, de un impuesto.

Para ello es preciso analizar los efectos del Impuesto y, específicamente, si produce efecto negativo sobre la actividad productiva del sujeto gravado, que se manifiesta en una reducción del valor de la base del Impuesto y del rendimiento recaudatorio del tributo. Como ha escrito GAUDEMET, existe, para la mayor parte de los impuestos, un tipo óptimo, que no es el tipo máximo, pasado el cual el gravamen sería confiscatorio²⁴¹. Ese tipo óptimo, que podemos calificar de máximo no confiscatorio, es el que asegura el mayor rendimiento recaudatorio. GAUDEMET lo explica como sigue:

En efecto, la recaudación del impuesto es igual al valor monetario de las realidades gravadas M, multiplicada por el tipo T. En tanto que el objetivo recaudatorio es predominante, el Estado pretende que el producto MT sea máximo. Este resultado se obtiene para un valor moderado del tipo, pues el volumen o el valor de lo gravado, disminuye generalmente con la elevación del tipo. Aparece, así que si no se atiende a este criterio financiero, o de rendimiento fiscal, el impuesto degenera en confiscación o en prohibición, en privación pública, en suma, de la capacidad productiva.

²⁴⁰ R. FALCÓN Y TELLA, Prólogo a la obra de J.M. ALMUDÍ CID, *EL Régimen Jurídico de Transparencia Fiscal Internacional*, 2006, IEF, pág. 16. La imputación que se extiende por la Ley a quienes detentan únicamente derechos de voto en la entidad extranjera, lo que puede dar lugar al gravamen de la renta inexistente.

²⁴¹ Paul-Marie GAUDEMET, *Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires*, in *Revue internationale de droit comparé*, anno 42, n. 2, Parigi aprile-giugno 1990, pp. 805-813.

Pueden deducirse algunas conclusiones de lo anteriormente señalado:

- A) Dado que el concepto de capacidad económica no permite determinar el quantum, ni siquiera el quantum máximo, que en función de ella, y para cada nivel de recursos y de necesidades, del contribuyente, puede reputarse como justo, en el marco de las prestaciones a exigir por el sistema tributario, no puede desecharse que el máximo soportable, en justicia, y el alcance confiscatorio del sistema, se produzcan a través de y en el ámbito de impuestos proporcionales, y no de los progresivos (aunque ciertamente sean estos los más relevantes). Piénsese que se han dado ya, en la práctica, litigios por el posible alcance confiscatorio de un impuesto como el de Actividades Económicas.
- B) En tal sentido, pues, a pesar de que se suele fundamentar el principio de la no confiscatoriedad tributaria, en el de capacidad económica, creemos que es más correcto estimarlo como un complemento técnicamente necesario del de capacidad económica, en cuanto, (pese a ser, el alcance confiscatorio, también, como aquel, un concepto jurídico indeterminado), alcanza a concretar exigencias implícitas en el concepto de capacidad económica de contribuir, en mayor medida que este último puede hacerlo, por sí solo.
- C) En consecuencia, sin perjuicio de su conexión con el derecho a la propiedad privada (artículo 33 de la Constitución Española), más que como freno a la progresividad el principio de no confiscatoriedad de la imposición es un complemento técnico necesario del de capacidad económica, que permite llegar a aplicaciones prácticas más concretas en orden a la justicia del sistema tributario, dentro de la fuerte imprecisión teórica que acompaña, siempre a los conceptos jurídicos indeterminados del Art. 31.1 de la Constitución Española.

Como señala el Ministro CELSO DE MELO, *“La prohibición constitucional de la confiscación en materia tributaria no representa más que la interdicción, por la Carta Política, de cualquier pretensión gubernamental que pueda conducir, en el campo de la fiscalidad, a la injusta apropiación estatal, total o en parte, del patrimonio o de los rendimientos de los contribuyentes, comprometiéndoles, por el excesivo gravamen de la carga tributaria, el ejercicio de una existencia digna, o la práctica de actividad profesional lícita o, aún, la regular satisfacción de sus necesidades vitales (educación, salud, habitación, por ejemplo)”*²⁴².

En resumen, no puede hablarse de confiscatoriedad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España por unos supuestos aislados, reconociendo el carácter gravoso de la tarifa por el juego de los coeficientes multiplicadores, como luego estudiaremos al hablar de la presunta inconstitucionalidad del impuesto por tal motivo.

²⁴² STF (Supremo Tribunal Federal, Ministro Celso de Melo, trecho del sumario de la ADIn nº 2.010-2-Medida Precuatoria, DJU 1 de 12/04/2002, pags. 51/52 y Revista Dialética de Direito Tributario. Dialética, Sao Paulo, nº 81, junio 2002, pág. 225.

2.5.2.5. SISTEMA TRIBUTARIO JUSTO

La consecución de un sistema tributario justo a través de los principios enunciados en el artículo 31 de la C.E., debe garantizar un tratamiento equitativo de las distintas fuentes de renta y riqueza. La equidad tributaria es una de las principales razones utilizadas para justificar el Impuesto sobre las adquisiciones gratuitas, al incrementar éste notablemente la progresividad del sistema, que para GALE y SLEMROD²⁴³ sigue plenamente vigente en la actualidad. Algunos estudios señalan la distribución de la renta y la riqueza ponen de manifiesto en los últimos 20 años, ha aumentado el grado de concentración de las mismas, lo que justificaría su existencia²⁴⁴. En España un 1% disponía del 19,90% de la riqueza, el año 2000²⁴⁵. Por lo que debe ser progresivo dicho Impuesto, como señala SLEMROD²⁴⁶, ya que la progresividad a través del Impuesto sobre la Renta es limitada. Las ganancias de capital son gravadas actualmente en España a tipo fijo, y sólo en el caso de que se realicen. En este sentido, corresponde el Impuesto de Sucesiones una doble misión: gravar las ganancias de capital que no sean gravadas durante la vida de una persona y, por otro lado, aumentar los tipos impositivos de las rentas de capital²⁴⁷, además de gravar las ventajas que supone en sí mismo el hecho de heredar desde el punto de vista de la equidad.²⁴⁸

Las distintas modalidades impositivas del Impuesto, alegan razones de equidad para justificar las tarifas progresivas. En una sociedad libre, la idea de que los individuos deben, hasta un determinado margen, obtener la garantía de una igualdad de oportunidades es inherente a la misma. El derecho ilimitado de las personas individuales a traspasar la riqueza que han acumulado a sus herederos parecería violar este objetivo de igualdad de oportunidades, tal como es entendido por la gente. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* proporciona al Estado un medio con el que puede asegurar una mayor igualdad de oportunidades sin causar al mismo tiempo efectos desestimuladores sobre el ahorro y la eficacia económica.

La propia Constitución Española señala en el artículo 9.2 que “corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la

²⁴³ W.G. GALE Y J.B. SLEMROD, Policy Watch for Estate Tax?, *Journal of Economic Perspectives*. Vol. 15. Nº 1. Winter, págs. 205-218.

²⁴⁴ J. SLEMROD Y J. BAKIJA, *Dos Growing Inequality reduce Tax Progresivity? Should It?* Office of Tax Policy Research Working Paper Nº 99-3, University of Michigan.

²⁴⁵ J.Mª DURÁN CABRÉ, A. ESTELLER MORÉ, An Empirical Analysis of Capital Taxation: Equito VS Tax Compliance, IEF, Papeles de Trabajo nº 4/2007, pág. 33.

²⁴⁶ J. SLEMROD, *Does Atlas Shrug? The Economic consequences of taxing Rich*, New York: Harvard University Press and Russell Sage Foundation, 2000. La renta media de receptores de herencias es de 47.433€. La renta media de receptores de herencias entre 2,5 y 10 millones de dólares es de 123.000\$ y de los que reciben herencias superiores a 10 millones de € de 271.000€.

²⁴⁷ J.M. POTERBA Y W. SCOTT, *The Distribution Burden of Taxing Estates and Unrealized Capital Gains at the Time Of Death*, in Gale, W.G.; Hines J.R. y J. Slemrod eds: *Rethinking the State and Gift Taxation*. Washington, D.C., Brookings Institution Press. Forthcoming.

²⁴⁸ Ventajas que han sido señaladas por GALBRAITH, *The affluent Society*, 1962, Penguin Books, pág. 13:” Wealth in nothing without its advantages”. J.B. ATKINSON, *The Case for Tax on Wealth*, Business and Society Review.

libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”.

Los activos monetarios que se puedan heredar de los familiares generan nuevas oportunidades, pudiendo lograrse una mayor igualdad mediante un uso adecuado del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones²⁴⁹. Pero debe reconocerse, además, que las oportunidades de un individuo dependen igualmente del ambiente en que se ha desenvuelto y de la familia en que se ha nacido. Esta igualdad debe permanecer como objetivo social deseable, y donde los *Impuestos sobre adquisiciones gratuitas* pueden constituir un medio de llevar cabo el objetivo citado, reconociendo las limitaciones inherentes en conseguirlo.

Además, los gravámenes sobre las adquisiciones gratuitas, representan una tributación sobre *unas rentas donde el beneficiario no ha intervenido previamente*. Son rentas “sin esfuerzo”, que es necesario gravar por razones de equidad.

Cuadro 11: Recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, respecto a los Impuestos Directos e Indirectos en España.

AÑO	Impuestos Directos (1)	Impuestos Indirectos (2)	Total (3)	ISD (4)	% 4/3	% 4/1	% ISD/Pib.
1995	38.505.337	32.353.720	70.859.057	708.520	1,00	1,84	0,1584
1996	39.822.984	34.598.308	74.421.292	746.647	1,00	1,87	0,1576
1997	45.796.894	37.431.070	83.227.964	921.324	1,11	2,01	0,1828
1998	43.884.738	41.768.911	85.653.649	981.016	1,15	2,24	0,1818
1999	45.271.682	47.453.416	92.725.098	1.117.746	1,21	2,47	0,1927
2000	50.668.814	50.964.297	101.633.111	1.224.703	1,21	2,42	0,1943
2001	59.842.000	53.120.000	112.962.000	1.347.882	1,19	2,25	0,1980
2002	66.873.000	55.025.000	121.898.000	1.405.367	1,15	2,10	0,1927
2003	69.367.000	59.601.000	128.968.000	1.627.017	1,26	2,35	0,2079
2004	75.187.000	64.514.000	139.701.000	1.889.337	1,35	2,51	0,2249
2005	88.631.000	70.706.000	159.337.000	2.265.606	1,42	2,56	0,2494
2006	101.596.000	77.684.000	179.280.000	2.565.523	1,26	2,23	0,2615

Fuente AEAT.

En el año 2005, la recaudación tributaria fue de 159.337 millones de euros, representando los impuestos indirectos el 44,37% de la recaudación total. Lo que da idea de la regresividad de nuestro sistema impositivo que recae en una cifra cercana al 50% sobre el gasto (Cuadro 11). La supresión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones acentuaría esta desproporción. Además, dentro de la imposición directa, las retenciones por rendimientos

²⁴⁹ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema*, cit...., pág. 119.

destacan en la imposición directa. Los ingresos por retenciones del trabajo representan el 90% de la recaudación del I.R.P.F., 40.500 millones de euros desde enero a agosto de 2007, un 10% más que el año anterior.²⁵⁰

Si bien la recaudación del I.S.D. no es muy elevada, se mantienen sus porcentajes en relación con la recaudación total y la recaudación de la *imposición directa*. Al mismo tiempo que se ha incrementado su participación respecto del *producto interior bruto nacional*.

Los argumentos con relación al mal gusto y lo desagradable que resulta aprovechar el momento como la muerte para gravar a un individuo, han sido calificados de demagógicas.²⁵¹

2.5.3. IMPOSICIÓN SOBRE EL CAPITAL

ALBI ha estudiado el impacto de las transferencias intergeneracionales de riqueza sobre la distribución personal del patrimonio²⁵², considerándole decisivo en la explicación de la concentración existente en las distribuciones patrimoniales. La distribución de la riqueza es básicamente motivada por la acumulación personal y las transmisiones a título gratuito²⁵³. Dentro de la acumulación personal de patrimonio, tenemos: las rentas del trabajo, rentas y ganancias de capital, etc.

En cuanto a las transferencias de riqueza, la herencia es el medio fundamental en el que influyen la división hereditaria, el tamaño de las familias, la elección matrimonial. Estos factores favorecen la igualdad y la desigualdad en la distribución de la Renta y la Riqueza entre los individuos²⁵⁴.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones puede ser un buen complemento del Impuesto sobre la Renta, contribuyendo a incrementar la tributación efectiva de las rentas de capital. Las ventajas que, en general disfrutaban este tipo de rentas, en el Impuesto sobre la Renta justifican las funciones del gravamen sobre las transmisiones gratuitas²⁵⁵.

Tradicionalmente se ha considerado el *gasto*, la *riqueza* y la *renta* como bases de la tributación, siendo ésta última la que se considera como patrón más adecuado para su determinación, reservándose a la riqueza un papel

²⁵⁰ Diario Expansión, digital del día 15 de octubre de 2007, “Hacienda no atiende la rebaja en el IRPF de las autonomías”. Algunas Comunidades han rebajado la tarifa.

²⁵¹ PECHMAN (1983) y PIGOU (1960) señalan que el gravamen en esos momentos posiblemente resulta menos desincentivador del trabajo y del ahorro que en vida, en el trabajo de L. DE PABLOS ESCOBAR, *La imposición personal sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación, IEF, Mimeo, pág. 4.

²⁵² E. ALBI IBÁÑEZ, “Las transferencias intergeneracionales y las distribuciones de renta y patrimonio”. *Hacienda Pública Española*, nº 28.1974. Páginas 153-204.

²⁵³ J.E. STINGLITZ, “La Distribución de la Renta y La Riqueza entre los individuos”. *Hacienda Pública*. Nº 45, 1977. Página 145.

²⁵⁴ E. ALBI IBÁÑEZ, “El análisis teórico de la distribución patrimonial y de los Impuestos sobre el Patrimonio”. *Hacienda Pública Española*, nº 45.1977. IEF. Páginas 143-144.

²⁵⁵ L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*,, cit., pág. 8.

complementario en el sistema fiscal²⁵⁶. El gravamen sobre el capital puede realizarse con:

1. Gravamen ordinario o extraordinario sobre los bienes del contribuyente. *Impuesto sobre el Patrimonio, ordinario o extraordinario, sobre el patrimonio Neto, o sobre la tenencia de determinados bienes*. Se grava la masa patrimonial en un momento dado.
2. Gravámenes sobre los *movimientos de riqueza* de los individuos. Gravamen sobre la *circulación del patrimonio*: Impuesto sobre las Transmisiones “mortis causa”, Impuesto sobre las transmisiones “inter vivos”, tanto a título gratuito como onerosas.

Para un sector doctrinal se manifiesta la compatibilidad entre el *Impuesto sobre el Patrimonio* y las *adquisiciones hereditarias*, a través de un Impuesto módico sobre el Patrimonio que haría sustituir al *Impuesto sucesorio*²⁵⁷. Sin embargo, esa finalidad recaudatoria está a punto de concluir con la próxima supresión del gravamen sobre el Patrimonio.

Pero tanto por la falta de generalidad objetiva y subjetiva del Impuesto sobre el Patrimonio se hace necesario el Impuesto sucesorio. Aunque en el caso de inmuebles, el heredero deberá pagar además del Impuesto sucesorio, el I.R.P.F. por los rendimientos, Impuesto sobre el Patrimonio, y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los bienes de naturaleza urbana.

Tanto el Impuesto sobre Sucesiones como Donaciones complementan la capacidad de pago de la persona manifestada en su renta en el I.R.P.F. Los tres impuestos recaen sobre la capacidad económica de las personas físicas, formando un sistema cerrado y coherente. El Impuesto sobre la Renta grava la *renta*, con excepción de las ganancias patrimoniales sometidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Correspondería al Impuesto sobre el Patrimonio, el suministro de toda la información necesaria para los restantes impuestos. Identificando los elementos patrimoniales productores de rentas, el valor de los mismos y actualizado.

A raíz del proyecto laborista de un Impuesto del Patrimonio Neto para el Reino Unido²⁵⁸, se presentaron los trabajos de los profesores de la Universidad de Oxford LITTLE Y FLEMMING, en el sentido de que la riqueza impositiva debe ser la base fundamental de un sistema tributario moderno. Esto se aparta del tratamiento convencional para medir la capacidad económica de los individuos y el consiguiente reparto de la carga fiscal. Para LITTLE y FLEMMING, sin embargo, el Impuesto sobre la Renta no constituye la forma más equitativa de gravar la capacidad económica de los individuos. El *Impuesto sobre la Renta* cumple con los objetivos de redistribución, estabilización, asignación, lo que ha determinado que haya sido un impuesto aceptado. La *imposición sobre la Riqueza* también cumple su función como instrumento para conseguir los diversos objetivos del sistema. Para LITTLE y FLEMMING, el Impuesto sobre la Riqueza debe superar su carácter complementario del Impuesto sobre la Renta, así como simplificar el sistema impositivo, para intentar evitar distorsiones económicas, mejorar el

²⁵⁶ E. ALBI IBÁÑEZ, “Impuesto sobre la Riqueza: una propuesta radical. Hacienda”, *Pública Española*, N° 33. I.E.F. 1975. Pág. 243.

²⁵⁷ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Naturaleza y Posición en el Sistema*, cit. ..., pág. 129.

²⁵⁸ J. SOTO GUINDA, “Reino Unido: los libros vede y blanco de los Impuestos sobre el Patrimonio y las Donaciones”. *Crónica Tributaria* n° 10, 1974, págs. 125-140.

cumplimiento de la equidad horizontal y reducir el grado de concentración de la distribución de la riqueza, gravando a los patrimonios grandes y eliminando los desincentivos existentes para acumular un patrimonio de tamaño moderado. LITTLE y FLEMMING opinan que la riqueza es la mejor base impositiva que la Renta o las Ganancias de capital realizadas²⁵⁹.

Razones de equidad y de eficacia abonan la idea de sustitución de la imposición sobre las ganancias de capital, sucesiones y donaciones y el timbre, por una *Imposición sobre la Riqueza*. El gravamen de las ganancias de capital recae sobre las realizadas y no elimina la desigualdad, dando origen a desigualdades de forma especial en períodos de inflación. Un *Impuesto anual sobre la riqueza* sería más equitativo que un Impuesto sobre las ganancias y las rentas de capital. Para los autores citados, si el sistema de libre mercado desea subsistir, debe introducir reformas que impidan la acumulación de una gran riqueza personal y eliminen las contradicciones existentes.

No obstante, actualmente el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se justifican por razones de equidad y de apoyo a la progresividad del sistema²⁶⁰. Respecto de las ganancias de capital se gravan a tipos más bajos que otras rentas y la mayor parte no son gravadas en absoluto hasta el momento en que se produce su realización. Históricamente, la imposición personal de la riqueza ha provocado grandes discusiones doctrinales entre los detractores y defensores. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es una figura clásica de los sistemas fiscales, aunque con una reducida importancia recaudatoria que raras veces supera el 1% del total de los ingresos impositivos, pero está vigente en la mayoría de los países de la O.C.D.E. Por el contrario, el Impuesto sobre el Patrimonio Neto sólo ha sido asumido por un número reducido de países (España, Francia, Holanda, Suecia, Luxemburgo, Noruega, Finlandia y Francia) con una recaudación escasa, estando aprobable acuerdo de decisión de su futura supresión en España²⁶¹.

Cuadro nº 12 : Fiscalidad del Trabajo

% sobre 100.	2003	2004	2005	2006
Soltero sin hijos				
España	38,5	38,7	38,9	39,1
EUA	29,0	29,0	28,9	28,9
Media UE 15	42,0	42,2	42,2	42,6
Matrimonio con dos hijos				
España	32,5	32,9	33,2	33,6
EUA	11,5	11,5	11,0	11,7
Media UE 15	31,5	32,0	31,7	32,1

Fuente: OCDE, como porcentaje de los costes laborales

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, puede constituir un buen complemento del Impuesto sobre la Renta contribuyendo a incrementar la

²⁵⁹ J.S. FLEMING Y M.D.D LITTLE, “¿Porqué necesitamos un Impuesto sobre la Riqueza?”, *Hacienda Pública Española*, Nº 33. I.E.F. 1975, pág. 247.

²⁶⁰ L.de PABLOS ESCOBAR, “La Imposición Personal sobre la Riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales”, *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, Instituto de Estudios Fiscales, pág. 281.

²⁶¹ Acuerdo de Consejo de Ministros del 18 de abril de 2008.

tributación efectiva de las rentas de capital²⁶². Las ventajas que en general disfrutaban este tipo de rentas en el Impuesto sobre la Renta, justifican el papel de la imposición patrimonial. La posible función redistributiva resulta necesaria a tenor de las estadísticas y de los trabajos, antes citados, a pesar de su escasez recaudatoria, así como instrumento de control.

El Impuesto de Sucesiones, aunque tiene en España unos tipos elevados en relación con otros países, con escasos efectos redistributivos por su escasa recaudación, su carácter complementario sobre el *Impuesto sobre la Renta*, permitiría gravar las ganancias de capital no realizadas y aumentar la tributación efectiva de las rentas de capital, mejorando la distribución de la riqueza.

Cuadro nº 13: Distribución de rendimientos netos y reducidos- IRPF.- AÑO 2004

Tipo de Rendimiento	Importe	%
R. Trabajo	281.672.694.056	83,23
R. C. Mobiliario	12.242.901.363	
Atribución: Cap. Mobiliario	72.059.749	
Total Cap. Mobiliario	12.314.961.112	3,64
R.C.Inmobiliario	10.444.968.487	
Imputaciones C. Inmobiliarias	1.417.777.111	
Atribución: Cap. Inmobiliario	481.552.699	
Total Cap. Inmobiliario	12.344.298.297	3,65
A. Económicas		
Est. Directa	17.393.648.239	
Est. Objetiva		
" No agrícolas	7.495.088.510	
" Act. Agrícolas	3.593.191.994	
Atribución: Act. Económicas	3.500.007.276	
Total Act. Económicas	31.981.936.019	9,45
Transp. Fiscal	129.811.460	
Transp. Fiscal Internacional	573.234	
D. Imagen	1.261.022	
Imputación Trans. Fiscal. Intern.	573.234	
I. Inversión colectiva	109.313	
Resto	132.328.263	0,04
TOTAL	338.446.217.747	100,00

* Fuente: Elaboración propia a partir de la Estadística IRPF 2004, AEAT

El I.S.D. grava la adquisición de la riqueza. Es el enriquecimiento del beneficiario lo que provoca el nacimiento de la obligación tributaria. Este tributo puede ser catalogado, desde esta perspectiva, entre los *Impuestos sobre la adquisición de la riqueza*. Las adquisiciones lucrativas son incrementos de patrimonio que más se apartan de la noción de *renta*, por lo que no han llegado a cristalizar las sugerencias doctrinales de gravarlas en el I.R.P.F.

²⁶² J.M. GONZÁLEZ-PÁRAMO y N. BADENES, *Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión*. Colección de Estudios de la Fundación, nº 8. Funcas (2000).

La adquisición lucrativa es una simple transferencia de un patrimonio existente, aunque no puede ignorarse que las transmisiones lucrativas dentro de la familia, ésta es una unidad económica que no se puede obviar. En las transmisiones intrafamiliares el Impuesto no se puede justificar simplemente en la capacidad económica del adquirente, entendida como incremento de riqueza, hay que tener en cuenta otro tipo de circunstancias.

Si hemos señalado anteriormente que en el año 2005, el 44,37% de la recaudación del sistema impositivo español está basado en los impuestos indirectos. La fiscalidad directa está fundamentada en los rendimientos del trabajo, Cuadro nº 12.

Respecto de los Impuestos directos, de acuerdo con los datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente al I.R.P.F. del año 2004²⁶³, según el Cuadro nº 13, el año 2004 cerca del 83,23% de los rendimientos sometidos a gravamen en el Impuesto sobre la Renta, fueron rendimientos del trabajo frente al 3,64% de los rendimientos de capital mobiliario. El rendimiento de las actividades económicas no llega al 10%. Mientras, los rendimientos de actividades agrícolas, ganaderas y forestales (en estimación objetiva) no alcanzan al 22% de sus ingresos de dicho sistema (3.593.191.994€ - rendimiento - / 16.430.707.429€ - ingresos -).

Cuadro nº 14: Presión Fiscal

AÑO	Total Impuestos, en % del PIB		
	España	CE 12	UE 25
1995	33,6	41,4	41,1
1996	34,0	42,2	41,7
1997	34,1	42,6	41,9
1998	33,9	42,4	41,9
1999	34,4	42,9	42,3
2000	34,8	42,6	42,1
2001	34,3	41,7	41,2
2002	34,7	41,2	40,6
2003	34,7	41,2	40,6
2004	35,4	40,9	40,5
2005	36,4	41,2	40,9
2006	36,8	41,1	40,8
1995/2006	9,23	-0,5	-0,7
ESPAÑA	Producción e Importaciones	Renta y Patrimonio	Cotizaciones Sociales
1995	10,7	9,9	11,8
2000	11,9	10,2	12
2005	12,5	10,9	12,2

Fuente Eurostat. Marzo 2007.

La necesidad del gravamen del capital en el derecho fiscal español se hace evidente, si lo comparamos las cifras de rendimientos netos por fuente de renta. Así como por la composición patrimonial del activo de la sociedad española.

²⁶³ IRPF 2004. A.E.A.T., 2006.

La tributación asociada a las retribuciones salariales creció por 4º año consecutivo en España hasta el 39,1% de los costes laborales de un trabajador soltero y sin hijos (suma de retenciones personales del I.R.P.F., las cotizaciones sociales y las contribuciones empresariales),²⁶⁴ según el Informe de la O.C.D.E. Derivado de un aumento de la imposición sobre la Renta, Cuadro nº 14, en su mayor parte.

El año 2006 la presión tributaria llegó hasta el 36,8% sobre el PIB. Cuando el año 2005, la carga fiscal en España aumentó en un punto respecto del P.I.B. respecto al año anterior, hasta el 36,4% (impuestos sobre la producción y las importaciones fueron el 12,5%; los que gravan la renta y el patrimonio, el 10,9% (frente al 31,2% en Dinamarca, el 20,1% en Suecia y 17,2% en Finlandia, y el 12,8% de la UE de 27); y las cotizaciones sociales efectivas el 12,2%, aunque está 4,4 puntos más baja que la media europea, del 41,2%.²⁶⁵

En este sentido, se ha incrementado la tributación en España en el año 2006 en un 9,5% desde el año 1995 (2,8 puntos), frente a una reducción fiscal del 0,5 en los países de la Unión Europea, recayendo fundamentalmente por los impuestos vía gasto, vía rentas del trabajo (ya que los rendimientos de capital están sometidos a tipos proporcionales) y las cotizaciones sociales apenas han variado.

Cuadro nº15 : Tramos de rendimientos del IRPF. 2004

Tramos de Rend. e Imputac. (miles de euros)	DATOS GENERALES	
	Liquidaciones	Distribución
	Número Total	Número
Negativo y Cero	171.089	1,04
Hasta 1,5	728.748	4,42
1,5 - 6	2.665.968	16,18
06-12	4.197.898	25,48
12-21	4.470.001	27,13
21 - 30	2.254.046	13,68
30 - 60	1.599.599	9,71
60 - 150	341.801	2,07
150 - 601	41.908	0,25
Mayor de 601	3.092	0,02
Total	16.474.150	100

Fuente AEAT

Los rendimientos en el I.R.P.F., entre 6.000 € y 30.000€, representan el 66,30% de las declaraciones, precisamente el tramo menos beneficiado con la reforma del año 2007²⁶⁶. Cuadro Nº 15.

En cuanto al Impuesto sobre el Patrimonio, según los datos de la A.E.A.T, en el año 2004 el valor de dicho patrimonio según el Cuadro nº 16, estaba

²⁶⁴ Diario Expansión del día 1/03/2007, pág. 33

²⁶⁵ Fuente Eurostat, Diario Expansión del día 21 de marzo de 2007, pág. 35:

²⁶⁶ Cuadro nº 14. AEAT: 2004.

dividido en el 23,64% en inmuebles, el 22,32% en capital mobiliario constituido por valores negociables y un 45% en capital mobiliario no negociado en mercados organizados. Destacan las *acciones exentas* que representan una exención del 27,62% del patrimonio total.

Si estas acciones están exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, cómo puede justificarse la desaparición del Impuesto sobre Sucesiones por aquel gravamen.

Cuadro nº 16: Impuesto sobre el Patrimonio 2004.

	<u>Importe</u>	<u>% Total</u>
Inmuebles urbanos	120.624.130.612	
Inmuebles rústicos	6.304.389.913	
Inmuebles	126.928.520.525	23,64
Act. Económicas	4.243.990.945	
" " <u>Exentos</u>	10.440.032.250	
Activ. Económicas	14.684.023.195	2,74
Cap. Mobiliario. Negociado en mercados		
Deuda Pública	8.210.620.880	
Acciones	65.757.355.626	
Acciones otras entid.	39.240.751.253	
<u>Exentas</u>	6.642.152.713	
Total Cap. Mobi. Negoc	119.850.880.472	22,32
Cap. Mobiliario. No Negoc.		
" Dinero	70.388.585.475	
" Obligaciones	6.379.946.964	
" Acciones	17.782.008.581	
" Acciones, otras entidades	34.761.074.816	
" <u>Acciones exentas</u>	112.541.282.885	
Total CAAP. Mobil. No	241.852.898.721	45,05
Resto de bienes	33.555.987.732	6,25
TOTAL	536.872.310.645	100,00
Exento Act. Econ.	10.440.032.250	
Exento CAAP. Mobiliario-Neg.	6.642.152.713	
Exento Cap. Mobiliario-No N.	112.541.282.885	
No exentos	407.248.842.797	
Gastos	24.055.947.633	
Base Imponible	383.192.895.164	

* Fuente: Elaboración propia a partir de la Estadística: I.P. 2004, AEAT.

En el mismo sentido, si el patrimonio empresarial está exento en un 71,09 % en el Impuesto sobre el Patrimonio (10.440,03 millones de €.), tampoco se puede decir que existe una sobreimposición, ya que como vemos no coincide con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en cuanto a sujetos pasivos. Cabe al mismo tiempo la posibilidad, de estar exenta la adquisición patrimonial en este último impuesto, si reúne los requisitos establecidos por la legislación estatal en la Ley 29/1987 o en la regulación que hayan establecido las diferentes Comunidades Autónomas.

La próxima supresión del Impuesto sobre el Patrimonio determinará que decaigan los argumentos que veían una contradicción del mismo con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, podría existir *una* necesidad de mantener la estimación de la renta gravable del I.R.P.F. por vía patrimonial, y así es enunciado por una parte de la Doctrina²⁶⁷, calculando el *patrimonio Neto*, como la suma del gasto y el ahorro, de forma paralela a la estimación directa²⁶⁸. En derecho español se manifiesta a través de los *incrementos no justificados de patrimonio*²⁶⁹ y el *método de estimación indirecta de bases imponibles*²⁷⁰. Los *Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones* permiten comprobar la exactitud de las declaraciones del *Impuesto sobre la Renta* durante un período de varios años. En el Informe de Nicholas KALDOR a los Gobiernos de la India y Ceilán ya se señala la íntima relación entre el patrimonio del individuo y su renta²⁷¹. Del mismo modo el Informe NEUMARK se muestra partidario de *un Impuesto sobre la riqueza para complementar el Impuesto sobre la Renta*²⁷².

2.5.4. LAS TRANSMISIONES SUCESORIAS Y EL PRINCIPIO DE EQUITAD TRIBUTARIA

Tradicionalmente ha existido la creencia y actualmente trabajos como el de BOWLES y GINTIS o el de ERIKSON y GOLDHORPE lo corroboran, de que la Renta y la Riqueza son predictores muy importantes de cuál va a ser el status económico de la generación siguiente. El Impuesto sobre Sucesiones encontraba su principal fundamento en la posible función redistributiva que podía llevar a cabo, contribuyendo, en alguna medida, al propio tiempo que evitar la transmisión de la desigualdad y la consecución de una mayor igualdad de oportunidades. De esta forma nos acercamos a la igualdad material que propugna el artículo 9.2 del título preliminar de nuestra Constitución. Así, en España según datos de la propia Agencia Tributaria, la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones tiende a concentrarse en los tramos más altos, frente a aquellos que hablan de desigualdad con las clases desfavorecidas, cuando el pequeño contribuyente está exento de dicho gravamen.

Desde la perspectiva de la equidad, una de las principales razones utilizadas para justificar el impuesto, es instrumentar el incremento de la

²⁶⁷ A. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*. Editorial Derecho Financiero. Madrid 1970. Tomo I. Páginas 428 y sgts.

²⁶⁸ Determinada la *Renta bruta* por la suma del consumo y del incremento patrimonial, se deducirían los gastos dentro del año natural. La investigación patrimonial permite adecuar de manera real la imposición directa a la capacidad económica de los sujetos pasivos y cumplir con los principios de equidad y redistribución de rentas.

²⁶⁹ Artículo 39 de la L.I.R.F., ganancias patrimoniales no justificadas.

²⁷⁰ Artículo 53. Método de estimación indirecta, de la LGT.

²⁷¹ N. KALDOR, *Indian Tax Reform: report of survey, Ministry of Finance*. Delhi. 1956. Contenido en la sección de documentos de Hacienda Pública Española. Nº 18, 1972, pág. 225.

²⁷² *Documentación Económica nº 53*. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea. Informe Neumark. Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social. Gabinete de Estudios. Madrid 1965, págs. 93 y 166.

progresividad del sistema²⁷³. En algunas estimaciones de la distribución de la renta y la riqueza ponen de manifiesto que en las dos últimas décadas ha aumentado el grado de concentración de ambas. La capacidad del Impuesto sobre la Renta para constituirse en un impuesto progresivo es limitada. Las ganancias de capital se gravan cuando se realizan y tipo proporcional, cumpliendo el Impuesto sobre Sucesiones un doble papel: a) gravar las ganancias de capital que no son gravadas durante la vida de una persona, b) aumentar los tipos impositivos de las rentas de capital.

Los argumentos sobre “el mal gusto” de gravar a la muerte de un individuo, parecen demagógicos. Para otros autores, el Impuesto desincentiva el trabajo, el ahorro y la inversión, y dificulta el crecimiento económico, ya que los padres tienden a ahorrar para dejarles en herencia a los hijos, afectando a los pequeños negocios. Sin embargo, se han previsto reducciones en este sentido para los familiares más cercanos en la normativa autonómica.

Si en contra de la Equidad se encuentra la posibilidad de fraude, diferente según la escala de la tarifa. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que grava realmente el capital (no nominalmente como el patrimonio), reduce uno de los grandes motivos que generan desigualdad en la transmisión de riqueza y favorece el principio de equidad.

Para los autores que defienden esta postura, las herencias son unas ganancias “sin esfuerzo” que deben de gravarse en los sistemas fiscales por razones de equidad y constituir un medio fiscal imprescindible en los sistemas tributarios. No puede ser equitativa la recepción gratuita de riqueza, debiendo los sistemas económicos ofrecer a todos los ciudadanos una igualdad de oportunidades y, claramente, el derecho a recibir una gran herencia se opone a este objetivo. En sentido opuesto, están los que defienden el derecho a decidir quien recibirá sus propiedades tras la muerte.

Las consideraciones de la equidad respecto a los *Impuestos sucesorios* son de una gran importancia, como se defiende tradicionalmente que las transmisiones gratuitas son el principal de los factores que determinan las grandes concentraciones de riqueza. Por lo que debe ser sobre ellas donde debe darse una mayor incidencia por parte de la imposición patrimonial, así lo señala MUSGRAVE²⁷⁴ “desde el momento en que la transmisión de riqueza a través de las herencias es uno de los principales factores que influyen en la concentración de la misma, los impuestos sucesorios se convierten en un instrumento particularmente adecuado para modificar la distribución de la riqueza”, o como señala DUE²⁷⁵, la fiscalidad de las sucesiones “disminuyen los peligros de la continuidad del poder monolítico de la riqueza”. Algunos autores, como ALBI²⁷⁶, señalan que la causa principal de acumulación patrimonial parece ser la transferencia intergeneracional de riqueza, siendo un factor que influye en este proceso, junto con la división hereditaria, el tamaño de las familias, la elección matrimonial, la fiscalidad de las sucesiones.

²⁷³ W.G., GALE, y J.B. SLEMROD: *Policy Watch for Estate Tax?*. Journal of Economic Perspectives, Vol. 15, nº1, Winter, págs. 205-218.

²⁷⁴ R. MUSGRAVE y P. MUSGRAVE, *Hacienda Pública; teórica y aplicada*. ..., cit., pág. 548

²⁷⁵ J.DUE, *Análisis económico*, cit., pág. 347.

²⁷⁶ E. ALBI, *Teoría de la Imposición*, Ed. Ariel Economía, Barcelona, 1994.

Para FUENTES QUINTANA²⁷⁷, si una sociedad tiene el suficiente dinamismo para que los ciudadanos puedan escalar en el sistema social, existirá un consentimiento mayor para aceptar la desigualdad, pero en los países occidentales lo que ha ocurrido es una fosilización de las clases sociales, *“no hay quien entre en el club de los ricos justamente porque los impuestos progresivos sobre la renta lo impiden. La minoría que disfruta de rentas más elevadas es siempre la misma, porque transmite su diferente poder a través de los incumplidos y blandos tributos sobre el patrimonio, las donaciones y las transmisiones hereditarias. El resultado ante el que nos encontramos, por tanto, es una distribución desigual, no legitimada socialmente. Todo lo cual abriría, de ser cierto, unas posibilidades considerables a los impuestos patrimoniales.”*

Por el contrario, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del I.R.P.F., establece una tributación única del 18% en los rendimientos del ahorro. De este modo, también las ganancias patrimoniales por las ventas de inmuebles tributarán como las de valores cotizados, independientemente del plazo de generación, al 18%, con un gran quebranto del principio de progresividad impositiva. Al mismo tiempo se disminuye el tipo marginal máximo del Impuesto sobre la Renta del 45% al 43%, mientras que el mínimo pasa del 15% al 24% (aunque aumenta el mínimo vital, mínimo personal + mínimo familiar) y el tipo general del Impuesto de Sociedades del 35% al 30% (estando su tipo medio efectivo por debajo del 25%), antes de la reforma de la Ley 35/2006.²⁷⁸

Manifestada esta situación, existe un cierto consenso entre la doctrina para que la fiscalidad pueda contribuir a limitar estas acumulaciones permanentes de riqueza en determinados niveles de la sociedad, siendo los impuestos sobre las transmisiones gratuitas de riqueza uno de los instrumentos más adecuados.

Sin embargo, los argumentos más enérgicos en esta formulación, se basan en consideraciones éticas, las transmisiones gratuitas de riqueza como ganancias *“sin esfuerzo”* que en consideración al principio de equidad, deberían sufrir una fiscalidad acorde con su carácter lucrativo y ocasional. Como afirma FUENTES QUINTANA²⁷⁹, los Impuestos sucesorios un medio para *“limitar el derecho de una persona a adquirir riqueza sin su propio esfuerzo”*.

NEUMARK, en su obra *“Principios de la Imposición”*, señala los factores a tener en cuenta para que la imposición sobre las sucesiones tenga en cuenta la capacidad económica individual: a) Además de la capacidad de pago, hay que graduar atendiendo a las relaciones de *parentesco* entre los herederos y el causante sobre la base de criterios de equidad que son ajenas a la capacidad de pago de los receptores. En los parientes cercanos, que para NEUMARK²⁸⁰ podría tenerse en cuenta su capacidad de pago, si han participado en la creación de la riqueza del causante; b) La situación personal, familiar, económica del receptor, ante una misma porción hereditaria y un mismo grado de parentesco. Incluso la edad y el patrimonio ya existente con

²⁷⁷ E. FUENTES QUINTANA, “Opciones Fiscales de los 80”, En *Papeles de la Economía*, número 27, 1987, págs. 194-273.

²⁷⁸ El Impuesto sobre Sociedades 2004: análisis de los datos..., cit., pág. 19.

²⁷⁹ E. FUENTES QUINTANA, *Hacienda Pública: principios*, cit., pág. 312.

²⁸⁰ F. NEUMARK, *Principios de Imposición*...., cit., págs. 187 a 189.

anterioridad a la herencia; c) No deberían producirse otras diferencias en los procedimientos de estimación y valoración que se apliquen a los diferentes elementos de la herencia que aquellas que *“estén destinadas a compensar las efectivas diferencias de la capacidad impositiva y sean idóneas para conseguirlo”*, cabría preguntarse aquí por las diferencias de trato en la transmisión de la empresa familiar; d) La legislación que regula los impuestos sobre transmisiones gratuitas fuese accesible e igualitaria, ya que como señala NEUMARK, los textos excesivamente complejos y que incorporan conceptos de mundo jurídico y sucesorio, pueden tener efectos injustos, para la gente sin recursos que no pueden acceder a un asesoramiento legal; e) para graduar la capacidad de económica, deberían tenerse en cuenta la progresividad en el diseño del impuesto de manera que la tarifa pueda graduarse en función de la cuota hereditaria percibida por cada heredero. *El Informe CARTER*²⁸¹ menciona *“el reparto del impuesto en función de la capacidad contributiva obliga a establecer la imposición, mediante una escala progresiva, teniendo en cuenta en la determinación de la base la evolución de la capacidad económica de cada individuo y de cada familia.”* Aunque el mismo Informe recomienda que las *transferencias en el interior de la unidad familiar* no den lugar a cuota alguna. Situación que ha sido contemplada en el derecho comparado y en España, a través de las legislaciones de las CC.AA.

Los Impuestos sucesorios pueden jugar un papel importante en la progresividad de todo el sistema tributario y según una amplia doctrina que puede ser acentuada si se establecen exenciones para pequeñas herencias y si se cuenta con tipos marginales máximos elevados para las mayores adquisiciones en estas transmisiones. Al contrario, puede ser mitigada, si en el diseño del impuesto se establecen limitaciones técnicas, exenciones en la transmisión de activos o las participaciones de las sociedades mercantiles. En este sentido, *“la exención del impuesto sucesorio de las acciones de sociedades de capital y de las empresas para someterlas a un impuesto periódico denominado sustitutivo, contribuye a neutralizar la progresividad del impuesto en sí y del sistema tributario en su totalidad”*, según JARACH²⁸².

Otros autores hablan del *“grado de esperanza legítima”*, aquellas herencias que se distribuyen a los miembros de una familia y sobre las que, de algún modo, se hayan participado en su generación deberían sufrir una menor imposición. Esta circunstancia señala FUENTES QUINTANA²⁸³ vendría determinada en buena parte, aunque no de modo exclusivo, por el grado de parentesco entre el heredero y el causante, que puede determinar la escala de tipos que se puede aplicar, y que determina por razones de equidad, en muchas legislaciones, que las transmisiones entre parientes muy cercanos sean sometidas a tipos muy bajos. Las de carácter fortuito, en el caso de parientes muy lejanos, sin esfuerzo, no tendrán esa consideración en cuanto a la graduación. DUE²⁸⁴ defiende, el ajuste del gravamen en función del exceso de edad del causante con respecto al heredero, ya que cuanto mayor sea la diferencia de edad, mayor será el gravamen, ya que probablemente el

²⁸¹ INFORME CARTER,, cit., pág. 533.

²⁸² D. JARACH. *El Impuesto sobre el patrimonio*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1972, pág. 246.

²⁸³ E. FUENTES QUINTANA, *“Opciones Fiscales de los 80...”*, cit., pág. 250.

²⁸⁴ J. DUE, *Análisis económico de los impuestos.....*, cit., pág. 342.

patrimonio no se transferirá en un período más o menos largo de tiempo. Aunque esta circunstancia complicaría enormemente el funcionamiento del impuesto.

2.5.5. EL IMPUESTO DE SUCESIONES COMO COMPLEMENTO AL SISTEMA FISCAL: EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS Y OTRAS FIGURAS TRIBUTARIAS

Un papel importante que juegan los Impuestos sucesorios es el de servir como base información y de un correcto funcionamiento del sistema fiscal en su conjunto. Las interrelaciones entre dichos impuestos y el Impuesto sobre el Patrimonio Neto o el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como en el *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, suministran la titularidad de determinadas fuentes de renta, especialmente de rendimientos de capital. Además, la valoración dada por el Impuesto sucesorio a los bienes que van a transmitirse es fundamental para calcular la ganancia de capital que va a ser sometida a gravamen en el futuro, en relación con las ganancias y pérdidas patrimoniales²⁸⁵.

Cuadro nº 17: Evolución de los Ingresos Tributarios Totales en España

Año	2001	2002	2003	2004	2005
IRPF	41.371	44.344	46.451	47.722	54.723
I. Sociedades	17.215	21.437	21.920	26.020	32.495
I. Renta No Residentes	906	1.052	948	1.395	1.351
Resto Capítulo I	349	341	49	49	63
TOTAL CAPÍTULO I	59.841	67.174	69.368	75.186	88.632
IVA	34.673	36.913	40.579	44.507	49.870
Impuestos Especiales	16.576	17.340	16.853	17.514	18.022
Resto Capítulo II	1.871	1.961	2.169	2.493	2.813
TOTAL CAPÍTULO II	53.120	56.214	59.601	64.514	70.705
TOTAL CAPÍTULO III	1.590	1.525	1.208	1.153	1.368
INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES	114.551	124.913	130.177	140.853	160.705
% Capítulo I	52,24	53,78	53,29	53,38	55,15
% Capítulo II	46,37	45,00	45,78	45,80	44,00
% Capítulo III	1,39	1,22	0,93	0,82	0,85
I. Sucesiones	1.347	1.405	1.627	1.889	2.265
Imposición Patrimonial	9.794	10.774	12.474	17.175	18.523
% I. Sucesiones / Ingresos Tributarios Totales	1,17	1,22	1,24	1,34	1,40
%: Imp. Patrimonial/ Ing. Totales	8,55	8,63	9,58	12,19	11,53

Fuente: AEAT.

No obstante, el papel que juega el *Impuesto sucesorio* dentro del sistema tributario supera la labor meramente informativa, pasando por el posible mantenimiento de la progresividad del sistema tributario en compensación de la reducción de la progresividad en la *imposición sobre la Renta*. Fenómeno que se produce como hemos visto en la Ley 35/2006 de reforma del I.R.P.F. El

²⁸⁵ J.A.HERGUETA GARCÍA. "Coordinación del Impuesto sobre la Renta y del Patrimonio con el de Sucesiones". *Crónica Tributaria*. Nº 38, Instituto de Estudios Fiscales, 1981, pág. 105.

*Informe MEADE*²⁸⁶ compensa la regresividad que supondría la adopción del impuesto sobre el gasto personal con el *Impuesto sobre las adquisiciones lucrativas acumuladas* de riqueza, combinado con un gravamen anual y progresivo sobre el *patrimonio*. Así como someter a gravamen determinados activos que no generan renta. Al mismo tiempo que se incrementan la imposición patrimonial, preferentemente de carácter real (I.T.P.A.J.D) hasta el 11,5% de los ingresos tributarios totales en España.

La regresión del sistema fiscal español (Cuadro nº 17) basado en un Impuesto sobre la Renta que recae fundamentalmente sobre las rentas del trabajo y sobre los *impuestos sobre el consumo* que representan el 44% ó 45% de los ingresos totales, es evidente.

También puede alegarse el carácter *complementario* del Impuesto sobre Sucesiones en relación con el I.R.P.F., al diferenciarse en cuanto al trato tributario entre las rentas de capital (que generan rendimientos derivados de un bien patrimonial, *rentas de capital*) y los que se obtienen del trabajo personal (*rentas del trabajo*), sobre la base de una mayor facilidad con que se obtendrían las rentas de capital además de otras ventajas que se reciben de la titularidad de la riqueza. *MUSGRAVE* manifiesta la idoneidad que tienen los *Impuestos sucesorios* en relación con los gravámenes altamente progresivos sobre las rentas de capital ya que se reducirían los efectos de desincentivo sobre el ahorro y la inversión.

Existen activos, como pueden ser las inversiones inmobiliarias o títulos de renta variable, que pueden no producir una renta importante pero cuyo valor se incrementa progresivamente a lo largo del tiempo. Los *Impuestos sobre la Renta* gravan estas ganancias de capital en el momento en que se realizan, quedando fuera mientras se van acumulando. Correspondiendo como señala *DUE*, a los *Impuestos sucesorios* tener un efecto “revisor”, ya que nos permite aprovechar el instante de la muerte del causante para gravar todas aquellas rentas o ganancias patrimoniales que por diferentes motivos escaparon de su tributación en su debido momento, el *Impuesto sobre sucesiones* como *Impuesto sobre la renta diferida*.

Aunque se mantuviera el gravamen de los bienes con el *Impuesto sobre el Patrimonio Neto*, la estructura de la tarifa de este Impuesto con unos tipos muy bajos no sometería a tributación ese tipo de activos en la medida que sería razonable²⁸⁷. El Impuesto sobre el Patrimonio Neto tiene encomendadas otras funciones más allá de las meramente recaudatorias, fundamentalmente facilitar la información necesaria para la eficaz gestión de otros impuestos. Como señala *DUE*²⁸⁸, los impuestos que gravan las transmisiones gratuitas de esos bienes pueden completar esa falta de tributación efectiva, de forma que al producirse una herencia, estos bienes habrán de computarse por su verdadero valor, que incorporará el incremento de valor que han tenido y que se ha

²⁸⁶ INFORME MEADE, *Estructura y Reforma de la imposición directa*....., cit.

²⁸⁷ Diario EL PAÍS Inmobiliario, viernes 1 de junio de 2007, pág. 3. La recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio se ha estancado a pesar del “boom inmobiliario”. Habiéndose incrementando la recaudación en un 68% en el Impuesto sobre Sucesiones y donaciones, un 267% en actos jurídicos documentados y 105% en transmisiones patrimoniales. Frente a un incremento del 21,25% del Impuesto sobre el Patrimonio entre 2001 2005.

²⁸⁸ J. DUE, *Análisis económico de los impuestos*, cit., pág. 347.

puesto de manifiesto fiscalmente hasta ese momento. Algunos autores, hablan del Impuesto de Sucesiones, como gravamen diferido sobre la *Renta* o sobre el *Patrimonio* del causante (sobre los ingresos que el causante fue capitalizando a lo largo de su vida y que no se hubieran puesto de manifiesto por las insuficiencias del sistema fiscal -*plusvalía del muerto* -). Los Impuestos sucesorios gravan las ganancias de capital que escapan a la tributación de sus rendimientos, al no gravarse hasta el momento en que se realizan, y estando exentas las plusvalías del causante, quedarían completamente fuera de tributación.

El mantenimiento de esta idea nos llevaría al establecimiento de algún tipo de Impuesto que gravase a las personas jurídicas que estuviesen en posesión de bienes de esta naturaleza. Al no estar aquéllas sujetas a un período de ciclo vital en el que necesariamente se tuviera que transmitir esos bienes, podrían eludir la tributación de esas ganancias de capital evitando su disolución como ente jurídico y manteniendo esos bienes indefinidamente en su patrimonio. NEUMARK²⁸⁹ se refiere expresamente a este impuesto, el denominado “*impuesto sobre las manos muertas*”, sujetando a tributación por criterio de igualdad los patrimonios de las personas jurídicas que podrán sustraerse por tiempo indeterminado a los *Impuestos sobre las transmisiones de propiedad* a que están sujetas las personas físicas.

Otra de las acusaciones se refiere al alto nivel de no-sujeción²⁹⁰ y al fraude fiscal en el impuesto. En el Informe *sobre opiniones y actitudes fiscales de los Españoles en 2005*, se mantiene la opinión de un 48% de los encuestados que afirman que el fraude ha crecido en la última década²⁹¹. Percepción que se ha mantenido en las encuestas desde 1995²⁹², cifrándose en un 41% de los encuestados de que el fraude es una conducta generalizada entre los contribuyentes españoles, señalándose como colectivos a los empresarios, profesionales liberales y autónomos. Donde se citan como causas, la falta de honradez y de conciencia cívica, junto con la impunidad de los grandes defraudadores²⁹³.

En este sentido, son muy conscientes, los contribuyentes españoles, de que el fraude genera una disminución de los ingresos con los que financiar los servicios públicos, un incremento de la presión fiscal y un aumento de las injusticias²⁹⁴. Pero ello, no puede ser causa de la supresión del gravamen sobre las adquisiciones gratuitas, más bien de su administración de manera eficaz.

2.5.6. FUNCIONES EXTRAFISCALES

Las funciones extrafiscales del tributo, están hoy, perfectamente admitidas en los ordenamientos tributarios. Las funciones que persigue el tributo en el sistema tributario español, están enunciadas en el artículo 2.1

²⁸⁹ F. NEUMARK, *Principios de Imposición*,....., cit., pág. 232.

²⁹⁰ L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad*....., cit, pág. 21

²⁹¹ *Opiniones y actitudes fiscales de los Españoles en 2005*, Área de Sociología Tributaria, Subdirección General de Estudios Tributarios, Instituto de Estudios Fiscales, *DOC n° 10/06*, pág.33.

²⁹² *Opiniones y actitudes fiscales de los Españoles en 2005*, ..., cit., pág. 34

²⁹³ *Opiniones y actitudes fiscales de los Españoles en 2005: un 20% considera que los defraudadores quedan impunes*, cit., pag. 38.

²⁹⁴ *Opiniones y actitudes fiscales de los Españoles en 2005*, ver gráfico 2.12... cit., pág. 42

párrafo segundo de la Ley General Tributaria al señalar que, “*podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”. Principios y fines de la Constitución que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones coadyuva a su consecución.

Si el fundamento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones se basa en razones exclusivamente tributarias, no debe olvidarse las razones extrafiscales, que hoy en día están ganando su campo de actuación en toda política fiscal.

2.5.6.1. LOS IMPUESTOS SUCESORIOS Y LAS RAZONES DE JUSTICIA SOCIAL

La propia *Exposición de Motivos* del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, advierte sobre su contribución a la redistribución de la riqueza, derivada de la función social de la propiedad, aunque su eficacia práctica está limitada por la escasa capacidad recaudatoria del tributo.²⁹⁵

Sin embargo, las adquisiciones gratuitas son rentas “sin esfuerzo” para el beneficiario que deben ser sometidas a gravamen. Además, dichas adquisiciones constituyen unas “rentas” que tienen unas características particulares respecto de las demás rentas.

Si desde el punto de vista del gasto público, los ingresos redistribuidos son escasos, y más cuando se está en un proceso de eliminar la tributación entre los parientes más cercanos²⁹⁶, sin embargo, el gravamen de las grandes transmisiones gratuitas puede coadyuvar a conseguir una igualdad material entre los ciudadanos e igualdad de oportunidades entre los miembros de las distintas generaciones, cumpliendo el mandato del artículo 9.2 de la Constitución española.

En la oposición al Impuesto de Sucesiones y Donaciones hay algún sustrato de lo señalado por la Doctrina italiana que, partiendo de la teoría sociológica de Wilfredo PARETO, se desarrolló en Italia la denominada “*Scienza delle Finanze*” Italiana que estudió las posibles actuaciones de la minoría dominante para dirigir la Hacienda Pública en su propio beneficio. Autores como EINAUDI, CINIGLIANI, SENSINI, COSCIANI, BICI DI MARCO, Arturo CABRIOLA y Amilcare PUVIANI, destacaron en esta materia, relatando como las clases dominantes imponen una estructura de ingresos y gastos públicos en su propio beneficio, valiéndose de los medios financieros como arma para alcanzar sus finalidades personales. A. PUVIANI²⁹⁷ en su “*Teoría de la Ilusión Fiscal*”, justifica el establecimiento de los tributos y alude al egoísmo de la clase dominante que impone una estructura tributaria más conveniente a sus intereses y que le permita proveerse de cuantiosos medios económicos y mantenerse al frente del poder político. Al estar condicionada la actividad financiera por variables políticas, la conclusión a que llega es que las medidas

²⁹⁵ P. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica*.... cit., pág. 374.

²⁹⁶ Territorios forales, Baleares, Canarias, Cantabria, La Rioja, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Madrid, Comunidad Valenciana (sin límites). Andalucía, Aragón, Asturias y Murcia con determinados límites.

²⁹⁷ A. PUVIANI, *Teoría de la Ilusión Financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1972.

fiscales favorecen a las clases pudientes que detentan el poder y perjudican a los pobres, dando una explicación completa del desarrollo de la actividad fiscal. Su obra principal *“Teoría de la Ilusión Financiera”* descubre los mecanismos a través de los cuales la clase dirigente oculta al resto la verdadera situación de las relaciones fiscales, creando espejismos o ilusiones político-financieras, que ocultan los objetivos reales del sistema tributario.

PUVIANI mantenía la idea de que el diseño del sistema tributario se realizaba con la intención consciente o inconsciente de minimizar los costes de su implantación. De acuerdo con esta postura el Estado realiza un diseño de impuestos de forma que queden lo más ocultas posible a los ciudadanos las cargas que supone la imposición y se amplifique lo más posible los beneficios que éstos perciben como consecuencia del gasto público. De este modo se intenta que exista una *“ilusión fiscal”*, que anule en el mayor grado posible la reacción de los contribuyentes ante las medidas fiscales que pueden afectarles.

Aparentemente, los ricos asumen mayores cargas de las que realmente soportan, pero para el citado autor, la transmisión hereditaria representa una excelente oportunidad para la exigencia del impuesto. Donde puede observarse, si lo que se paga a la muerte por el patrimonio acumulado es menor que si se hubiera pagado en vida. Así como el soporte del gravamen por los herederos que reciben la propiedad de unos bienes que aumenta su capacidad de pago con respecto a la situación anterior. Herederos que puedan considerar la herencia, como cosa propia con anterioridad, debiendo soportar mayor gravamen a medida que el vínculo se aleja, al haber participado menos en su formación.

En España actualmente hay algo de lo que enunciaba PUVIANI. En la campaña contra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde se afirma que dicho gravamen perjudica a los más débiles. Cuando, la realidad es que su supresión beneficiará a los grandes detentadores de riqueza. Así las últimas estadísticas señalan que, los salarios han perdido terreno hasta situarse a mínimos históricos en los últimos 10 años (46,4% del PIB en 2006), mientras que las rentas de las empresas han ganado unas décimas, derivado del fenómeno de la globalización y la inmigración²⁹⁸. Entre tanto los impuestos que gravan los bienes producidos o importados (IVA y especiales) se llevan el 11,5%, 2,9 puntos más. Cuadro nº 18.

Es cierto que la existencia de las herencias permite a los individuos que se benefician de ellas, partir de una posición económica de ventaja y que ello explica buena parte de la desigualdad existente. Sin embargo, las herencias en sí, no constituyen una fuente originaria de desigualdad sino un mero mecanismo transmisor de desigualdades que tienen otra causa inicial. Las herencias en su papel negativo con relación a la distribución, es que permiten que los procesos que generan desigualdad operen de forma acumulativa de generación en generación. Son mecanismos de transmisión cuyos efectos se verán ampliados o amortiguados de generación en generación por las herencias.

²⁹⁸ A. LABORDA, Servicio de Estudios de las Cajas de Ahorros, en Diario EL PAÍS, Economía, la participación de los salarios en la riqueza nacional cae a mínimos históricos, 1 de mayo de 2007, pág. 55

Cuadro nº 18 : Reparto de la Riqueza Nacional en España (en porcentaje del PIB)

	REMUNERACIÓN DE ASALARIADOS	EXCEDENTE BRUTO DE EXPLOTACIÓN Y Y RENTAS MIXTAS	IMPUESTOS NETOS SOBRE LA PRODUCCIÓN E IMPORTACIONES	COSTE LABORAL UNITARIO
1994	49,0	42,5	8,5	
1995	48,6	42,7	8,7	
1996	49,2	41,9	8,9	3,0
1997	49,4	42,2	8,4	1,9
1998	49,9	40,3	9,8	1,8
1999	49,5	40,5	10,0	1,9
2000	49,5	40,6	9,9	2,8
2001	48,9	41,3	9,8	3,2
2002	48,8	41,2	10,0	2,9
2003	48,1	41,6	10,3	3,0
2004	47,3	42,1	10,6	2,5
2005	46,8	42,1	11,1	2,2
2006	46,4	42,1	11,5	2,7

Fuente INE.²⁹⁹

Si el sistema impositivo tiene una indudable función redistributiva de la Renta y de la Riqueza que se eleva a rango constitucional a través de la progresividad reclamada por el artículo 31 de la C.E.

La función redistributiva está presente en el vigente Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Los coeficientes de patrimonio previo sólo se explican por este motivo y demuestran que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es algo más que un gravamen de las adquisiciones de riqueza³⁰⁰. El gravamen en función del patrimonio previo pone de manifiesto que la ley persigue la redistribución de patrimonio mediante la interposición de obstáculos contra la concentración. Para SIMÓN ACOSTA³⁰¹, lo correcto sería, por el contrario, sustituir la recaudación esperada del I.S.D., por una elevación equivalente de los tipos del Impuesto sobre el Patrimonio. Un impuesto anual sobre el Patrimonio del 1% equivale aproximadamente a un I.S.D. del 30% cada 30 años, cuando hay un cambio generacional.

Sin embargo, los niveles de tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio son meramente testimoniales, quedando relegado a su finalidad de suministro de información de cara al *Impuesto sobre la Renta*, habiendo desaparecido en la mayoría del derecho comparado y sin cumplir las funciones de cara a la consecución de un sistema tributario justo a la que queda llamado *el Impuesto sobre las adquisiciones gratuitas*³⁰². De ahí, su futura supresión en España.

²⁹⁹ Diario EL PAÍS, Economía, la participación de los salarios en la riqueza nacional cae a mínimos históricos, 1 de mayo de 2007, pág. 55

³⁰⁰ E. SIMÓN ACOSTA, Prólogo a la obra, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones* de Isaac Merino Jara, Aranzadi, 2001, pág. 17

³⁰¹ E. SIMÓN ACOSTA, Prólogo a la obra, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, de Isaac Merino Jara, ,cit., pág. 18

³⁰² Además de la importantes exenciones a la vivienda habitual, a la empresa individual y participaciones en entidades. Ver Anexo nº 5.

2.5.6.2. EFICACIA ECONÓMICA

Se ha descalificado al Impuesto de Sucesiones y Donaciones por sus efectos de desincentivo sobre el trabajo, el ahorro e inversión, ya que afecta a unos de los principales incentivos que tienen los padres para trabajar y ahorrar es dejar la herencia sus hijos con independencia de la riqueza que tengan, así como en las pequeñas y medianas empresas en su continuidad³⁰³. Desde el punto de vista de la eficacia no deben gravarse de forma especial las donaciones y, con relación a las sucesiones, depende de cuáles sean los motivos que impulsan a una persona a dejar la herencia. Si una persona fallece antes de lo previsto, los herederos que no esperaban la herencia, no cambian su comportamiento ni el del causante.

Normalmente se deja la herencia a los hijos con el objetivo de aumentar su bienestar de aquellos a costa del suyo. Por lo que si los hijos esperan la herencia, ésta podría aumentar el consumo frente al ahorro (*Dilema del samaritano*), siendo el Impuesto de Sucesiones un instrumento para evitar ese efecto. Así lo demuestra el modelo³⁰⁴ de KOPEZUK y J. SLEMROD considerando lo que se piensa dejar a los herederos, el consumo durante la vida y el valor del ocio, sin resultados concluyentes. En relación con los efectos del Impuesto sobre el ahorro, el trabajo y la acumulación de capital, tan poco son concluyentes los resultados³⁰⁵.

Se plantea la eficacia económica de la imposición sobre transmisiones gratuitas de riqueza. Si el Impuesto condiciona el comportamiento de los particulares en materia como el ahorro³⁰⁶ o las inversiones en determinados activos patrimoniales. El conflicto entre la equidad que aboga por una máxima intervención en las herencias y el objetivo de eficacia, que parece requerir la eliminación de cualquier intervención que pudiera disminuir el ahorro privado, requeriría un equilibrio.

La herencia es un fenómeno plenamente intencional, asegurar una vejez digna, la transmisión del patrimonio familiar. Pero debe ser gravado conforme al principio de equidad tributaria, ya que la herencia constituye un evidente mecanismo para la transmisión a las generaciones futuras de las desigualdades acumuladas hasta el presente, resultando deseable una acción pública limitando el funcionamiento de este multiplicador de desigualdad. No obstante, debería tenerse en cuenta que una fuerte imposición sobre la

³⁰³ B. BARTLETT, *The end os State Tax?*, Special Report, Tax Notes, 7 de Julio, págs. 105-110.

³⁰⁴ W. KOPEZUK Y J. SLEMROD, *The Impact of the Estate Tax on the wealth Accumulation and avoidance behaviour of donors*, Working paper Serie, Working paper nº 7960, National Buerau of Economic Research, 1998, pag. 4 y 5. Donde se revela que el tipo marginal del Impuesto sobre las Herencias incrementa el coste de las herencias frente al consumo, ocio o donaciones caritativas. Siendo el efecto renta una reducción del consumo como consecuencia del impuesto y un aumento del trabajo (porque el ocio es considerado un bien normal y no complmentario del trabajo). El efecto sustitución implica además de la reducción de la herencia por el impuesto, y un aumento del consumo, una reducción del factor trabajo. Los efectos teóricos del Impuesto son ambiguos y dependerá de cual sea el efecto predominante, renta o sustitución.

³⁰⁵ D. JOULFAIAN, *The Federal Estate and Gilf Tax: Description, Profile of Taxpayer and Economic Consequences*, Office of Tax analysis Paper 80, U.S. Departament of Treausury, , 1998, pág. 25.

³⁰⁶ J.M. ESTEBAN MARQUILLAS, “Un medio de Imposición Optima sobre Herencias”. *Revista de Hacienda Pública*. Nº 45, Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pág. 119. Señala la necesidad de valorar el impacto de una política fiscal sobre el ahorro.

herencia reduciría el volumen de activos que las personas pueden transmitir a las generaciones futuras, pudiendo afectar al crecimiento económico.

Cuadro nº 19: Relación entre la recaudación del I.S.D., respecto a la Recaudación Total por tributos cedidos gestionados por las C. Autónomas, 2003-2006:

Año	Recaudación Total *	Recaudación I.S.D.	% I.S.D. / año anterior	% I.S.D. / Finan. Total
2003	12.474.582	1.627.017	15,77	13,04
2004	17.175.408	1.889.377	16,14	12,27
2005	18.523.404	2.265.862	19,90	12,23
2006	23.910.861	2.565.523	13,23	10,73

Fuente: AEAT.

* Impuestos sobre el Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Tasas sobre el Juego. Elaboración propia. En miles €.

En orden a la eficacia económica, también, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contribuiría a disminuir la perpetuación de la acumulación de riqueza en determinados estratos de la sociedad mejorando la eficacia económica de los activos. Este equilibrio entre equidad y eficacia económica debe circunscribir la política impositiva.

Cuadro nº 20: Recaudación del I.S.D. 2006

CCAA	Población	% - Población	I.S y D. Recaudación	% Recaud.	% Pib.
ANDALUCIA	7.975.672	17,90	256.511	10,95	13,9
ARAGON	1.277.471	2,87	135.982	5,80	3,1
ASTURIAS	1.076.896	2,42	69.093	2,95	2,2
BALEARES	1.001.062	2,25	80.818	3,45	2,5
CANARIAS	1.995.833	4,48	50.729	2,17	4,1
CANTABRIA	568.091	1,27	24.634	1,05	1,3
CAST Y LEON	2.523.020	5,66	184.936	7,89	5,4
CAST- MANCHA	1.932.261	4,34	56.856	2,43	3,4
CATALUÑA	7.134.697	16,01	665.330	28,40	18,9
C.VALENCIANA	4.806.908	10,79	210.677	8,99	9,7
EXTREMADURA	1.086.373	2,44	31.554	1,35	1,7
GALICIA	2.767.524	6,21	190.919	8,15	5,1
MADRID	6.008.183	13,48	542.206	23,15	17,8
MURCIA	1.370.306	3,07	49.687	2,12	2,6
LA RIOJA	306.377	0,69	66.980	2,86	0,7
NAVARRA	601.874	1,35	23.150	0,99	1,5
PAIS VASCO	2.133.684	4,79	53.623	2,29	6,2
TOTAL	44.566.232	100	2.342.639	100	100

Fuente INE e Inspección de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda.

La mayoría de la doctrina, sin embargo, concluye en negar el desincentivo sobre el ahorro o la inversión, de forma que el efecto sustitución que pudiera darse en el transmisor, se compensaría con la merma de expectativas producidas en los futuros preceptores como consecuencia de la imposición,

induciéndoles a un mayor ahorro y a un mejor empleo de los recursos productivos. Aunque su recaudación, Cuadro nº 19, se encuentra en el 10,73% de los *ingresos de la imposición patrimonial y en el 1,25% de los ingresos tributarios del Estado en 2006*.

Como puede observarse, ha aumentado la importancia de los Impuestos patrimoniales objetivos, Transmisiones Patrimoniales onerosas y Actos jurídicos documentados, con relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Cuadro nº 21: Ingresos aplicados en las Comunidades Autónomas por los tributos que tienen cedida la gestión: distribución por conceptos. Porción de participación.

Ejercicio	I. sobre el Patrimonio	Sucesiones y Donaciones	Transmisiones Patrimoniales	A. jurídicos Documentados	Lujo destino	Tasas sobre el Juego	Total
1982	8,7	7,8	28,4		30,3	24,8	100
1983	7,3	7,4	19,9		35,2	30,2	100
1984	6,4	9,5	124,1		29,7	30,3	100
1985	6,2	9,3	23,9		33,4	27,3	100
1986	9,9	14,6	32,6		4,8	38,1	100
1987	11,2	16,1	35,0		0,7	37,0	100
1988	9,2	12,4	30,9	20,0	0,3	27,1	100
(*)1989	1,1	12,0	35,9	24,5	0,1	26,2	100
(*)1990	12,6	11,1	32,7	21,8	0,1	21,8	100
1991	7,9	12,0	32,4	21,6	0,0	26,1	100
1992	8,4	11,9	34,1	22,0	0,0	23,6	100
1993	9,3	13,4	33,0	21,8	0,0	22,5	100
1994	8,8	16,0	35,0	20,2	0,0	20,0	100
1995	8,5	15,1	36,4	20,0	0,0	20,0	100
1996	8,6	15,5	36,2	19,7	0,0	20,0	100
1997	8,0	15,7	38,7	21,9	0,0	15,7	100
1998	8,1	14,5	41,8	21,0	0,0	14,6	100
1999	7,8	14,4	42,8	21,4	0,0	13,5	100
2000	8,1	14,0	43,6	21,2	0,0	13,1	100
2001	7,3	14,5	44,0	20,7	0,0	13,5	100
2002	6,3	12,8	42,6	26,2	0,0	12,1	100
2003	7,3	11,5	42,8	26,7	0,0	11,7	100
2004	6,2	11,0	41,8	30,8	0,0	10,3	100
2005	5,9	11,2	41,3	32,9	0,0	8,7	100
2006	6,0	10,7	42,1	33,7	0,0	7,4	100

Fuente: Inspección de los Servicios del Min. de Economía y Hacienda. (*) En virtud de la sentencia del TC de 20/02/1989, que declaró inconstitucional determinados artículo de la Ley 20/1989, de 28 de julio que adapta esta a la referida sentencia, los ingresos del IP del ejercicio se aplicaron en 1990.

(**) Informe de la Inspección de Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con los impuestos cedidos.2006.

Sin embargo, la proliferación en España de reducciones en la base imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, sí que parece influir en la localización del ahorro en determinados activos como vivienda, participaciones en el capital de empresas no cotizadas. El uso abusivo de estas reducciones que luego se enunciaran con detalle, puede dar lugar a una pérdida de eficacia al modificar la asignación de recursos originaria y condicionar las decisiones de los particulares, los cuales variarían sus preferencias en cuanto a los activos

en los que determinar su patrimonio en función de su ahorro fiscal, con la consiguiente variación de la tributación.

El fundamento de que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recae sobre la riqueza, queda plenamente corroborado en el Cuadro nº 20, sobre la recaudación el año 2006, donde las Comunidades de Cataluña y Madrid aportan el 51,1% (46% en el año 2006) de la recaudación del mismo. Donde efectivamente está radicada la riqueza del país.

La práctica cotidiana del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España se ha correspondido con los mecanismos de *elusión impositiva*. Las estrategias de planificación tributaria que permite el entramado de normas fiscales y hereditarias, acentuada por la dispersión normativa foral y autonómica, permiten unas actuaciones dentro de la legalidad, pero que tienen en común evitar la aplicación del Impuesto. Al margen de conductas plenamente defraudatorias, las extraordinarias posibilidades de planificación fiscal no son un tema baladí dado que pueden interferir en la asignación originaria de recursos. Actuaciones encaminadas a reducir el patrimonio en vida del titular y convertirlo en consumo presente o la transformación de la riqueza en determinados activos que tienen un trato fiscal favorable constituyen conductas frecuentes que condicionan importantes decisiones privadas.

Éstas pueden interferir en el necesario nivel de ahorro para el crecimiento económico, en la inversión excesiva en vivienda habitual o en la constitución de sociedades mercantiles de carácter improductivo. Por otro lado, el contexto de elusión en el que se ve envuelto el tributo le genera una pérdida de credibilidad ante la sociedad, afectando incluso a la equidad en cuanto que no todos los sujetos pueden acceder a las ventajas fiscales en las mismas condiciones.

Como instrumento para una mejor distribución de la riqueza, su aportación no es muy efectiva al no gravar el objeto imponible de una forma amplia sino solamente aquella que se ponga de manifiesto con motivo de una transmisión de forma gratuita. Las variadas reducciones y el reducido nivel de recaudación obtenido impiden la consecución de esa finalidad redistributiva. El porcentaje de financiación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se ha ido reduciendo desde el año 1994, hasta suponer entre el 11% y el 12% del total sobre los tributos cedidos. Cuadro 21. Si su función redistributiva es reducida a pesar de su tarifa progresiva, ya hemos visto sus importantes funciones para el gravamen de las ganancias de capital, el mantenimiento de la progresividad del sistema y la consecución de la justicia tributaria plasmada en los principios del artículo 31 de la C.E.

Tampoco puede centrarse en un único impuesto la consecución de todos los objetivos constitucionales. Ya que aquellos sujetos que accedan a operaciones de ese tipo, representan un porcentaje pequeño de la población. Además, la mayor parte de la riqueza existente, la que no se trasmite por no corresponder el relevo generacional que suponen las herencias y donaciones, quedará al margen de este tipo de impuesto, lo cual limita la intensidad del impacto redistributivo sobre su objeto imponible.

La clara significación del Impuesto de Sucesiones en España en materia de progresividad podría motivar esa función de reparto equitativo de la riqueza,

como así lo demuestran los índices, Gini, Kakwani y Suits³⁰⁷. Si bien su estructura es coherente con los requerimientos de progresividad y de redistribución que justifican su existencia en un sistema tributario moderno, si bien su incidencia se verá mermada por los nuevos beneficios fiscales en la mayoría de las Comunidades³⁰⁸. No obstante, las cifras reales de recaudación con motivo del fraude, la elusión fiscal y la multitud de reducciones y bonificaciones, hace incumplir al Impuesto de Sucesiones y Donaciones en España de su finalidad en materia de equidad en el reparto de la carga tributaria y su efecto redistributivo sobre la riqueza nacional.

Por lo se hace necesario una futura reforma donde amplíe la base material del impuesto y permita realizar sus funciones.

2.5.6.3. PROTECCIÓN DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

La Constitución propugna ya en su artículo 1, como valores superiores, la justicia y la igualdad. Justicia que, en el campo tributario, se pretende por medio del deber de tributación a través de un sistema tributario justo, que constituye un instrumento para conseguir la justicia tributaria fundamentalmente a través de los principios en los que se inspira: el principio de capacidad económica como presupuesto base y alimento del deber de tributación; generalidad; y en los principios de igualdad y progresividad tributaria como promoción de la igualdad real y efectiva, proyección del valor superior igualdad; y en el principio de prohibición de alcance confiscatorio de los tributos como protección de la autonomía y libertad económica, proyección del valor superior libertad. Igualdad, no solo ante la ley, o como mera prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos, sino que propugna nuestra carta magna como contenido de la misma, una pretendida igualdad efectiva y real de los individuos.

Estos valores superiores de nuestra constitución y su concreción en el plano tributario en los principios enumerados en su artículo 31.1., deben cumplirse en el sistema tributario justo que propugna. Estos cometidos, ya he señalado, pueden ser desempeñados por el impuesto sobre adquisiciones gratuitas en el sistema tributario español, además de constituir un instrumento para garantizar otra serie de libertades, a la propia herencia, a la propiedad privada (art. 33 C.E.), a la libertad de empresa (art. 38 C.E.), así como garantizar una protección económica a la familia (art. 39 C.E.) e instrumento para la obtención de los recursos con los que garantizar el resto de las libertades a través de la suficiencia de un gasto público en un Estado social y democrático de derecho.

Lo “políticamente correcto” sería adherirse a la posibilidad de su supresión, pero la compensación por la merma de recursos, los reajustes que exigiría en el conjunto del sistema fiscal o de la falta de coherencia respecto a otros impuestos como el de transmisiones patrimoniales, son cuestiones a las que sus detractores no dan una solución coherente. La postura supondría negar la adecuación de la riqueza como objeto de imposición ya que los

³⁰⁷ L. DE PABLOS ESCOBAR, *La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas tributarios actuales*. Hacienda Pública Española, Monografía, 2001.

³⁰⁸ Ver, índices Kawaki, Suits y Reynolds-Smolensky, trabajo de M.A. BARBERÁN LAHUERTA Y M. MELGUIZO GARCE, “ Equidad y redistribución....., cit. , pág 30.

argumentos en su contra cuestionan no sólo a éste sino al resto de los impuestos patrimoniales.

El papel de cierre que tienen asignado este tributo y sus funciones en cuanto, recursos financieros de los entes autonómicos. Su papel complementario a I.R.P.F. con una función redistributiva que aunque teóricamente podría integrarse en ese gravamen sobre la Renta, dado el carácter irregular y esporádico de las adquisiciones gratuitas, parece desaconsejable su sometimiento a su tarifa progresiva, al mismo tiempo que aumentaría la complejidad del Impuesto sobre la Renta al modularse en función del parentesco entre el transmisor y los adquirentes. En caso contrario, quedarían las adquisiciones gratuitas sometidas a gravamen del tipo proporcional del 18%.

Desde el punto de vista de la equidad vertical, el impuesto sobre adquisiciones gratuitas permite mantener la progresividad del sistema fiscal. La progresividad del I.S.D. es consustancial a este impuesto, por la que debe gravarse más a quien más bienes recibe, se sustenta teóricamente en las reducciones de la base imponible, pero fundamentalmente en la escala progresiva del impuesto. Frente a las críticas de que se trata de un impuesto injusto que los pagan los pequeños contribuyentes. La realidad, es otra, donde el pequeño contribuyente está exento, así como el pariente cercano.

Cuadro nº 22: EVOLUCIÓN INGRESOS TRIBUTARIOS TOTALES

Conceptos	2001	% 2000	2002	% 2001	2003	% 2002	2004	% 2003	2005
IRPF	41.371	12,5	44.344	7,2	46.451	4,8	47.722	2,7	54.723
I. Sociedades	17.215	0,1	21.437	24,5	21.920	2,3	26.020	18,7	32.495
I. Renta No. Res.	906	-	1.052	16,1	948	-9,9	1.395	47,2	1.351
Resto Capítulo I	349	5,2	41	88,3	49	19,5	49	0,0	63
Total Capítulo I	59.841	8,0	66.874	11,8	69.368	3,7	75.186	8,4	88.632
IVA	34.673	3,8	36.913	6,5	40.579	9,9	44.507	9,7	49.870
I. Especiales	16.576	3,2	16.150	-2,6	16.853	4,4	17.514	3,9	18.022
Resto Capítulo II	1.871	2,5	1.961	4,8	2.169	10,6	2.493	14,9	2.813
Total Capítulo II	53.120	3,6	55.024	3,6	59.601	8,3	64.514	8,2	70.705
Total Capítulo III	1.590	45,8	1.246	21,6	1.208	-3,0	1.153	-4,6	1.368
TOTAL	114.551	6,3	123.144	7,5	130.177	5,7	139.700	7,3	159.337
% Capítulo I	52,2		54,3		53,3		53,8		55,6
% Capítulo II	46,4		44,7		45,8		46,2		44,4

Fuente: AEAT.

La regresividad de nuestro sistema tributario(Cuadro Nº 22), basado en la imposición indirecta con cifras cercanas al 45% de la recaudación total, mientras la imposición directa está fundamentada en el I.R.P.F., donde los rendimientos del trabajo representan el 85%. Estas razones hacen necesaria la continuidad de la imposición sobre el capital a través de las adquisiciones gratuitas. No obstante, la ingente cantidad de nuevas reducciones, deducciones y bonificaciones en la normativa autonómica, sin ser sometidos a ningún límite, hace fácil la crítica al impuesto, caracterizándole por su inequidad. Desde el punto de vista de la Equidad Horizontal, las reducciones

objetivas, tal y como están planteadas, pueden considerarse como discriminatorias respecto al que no hereda un seguro de vida, vivienda (sin constituir la vivienda habitual) o empresa (sin una implicación en la gestión de la sociedad).

Finalmente, con relación a la corresponsabilidad fiscal, las CC.AA. no han utilizado sus competencias normativas sobre los tributos cedidos con el fin de aumentar sus ingresos³⁰⁹. Por el contrario, en la mayoría de los casos, han utilizado dichas competencias para reducirlos mediante la creación o ampliación de beneficios fiscales, que han tenido su última expresión en el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas.

2.6. FUNDAMENTOS EXTRATRIBUTARIOS

Junto a los fundamentos fiscales sobre la base de la teoría del enriquecimiento del heredero como base de este gravamen, se sitúan los fundamentos extratributarios. El Impuesto sobre Sucesiones se justifica en razón de un pretendido derecho a coheredar por parte del Estado o como un medio para evitar la acumulación de las grandes riquezas. Para otros, se trata de una tasa como remuneración por los servicios prestados o por los costos soportados por el Estado para tutelar la transmisión de la riqueza a los herederos. Hasta algunos, hablan de un verdadero Impuesto sobre la Renta para compensar los fraudes en este impuesto cometidos por el causante de la herencia. Para otros como un Impuesto sobre los grandes patrimonios que compense los impuestos indirectos no pagados y que recaen especialmente sobre las clases menos pudientes.

Este tipo de fundamentos que tuvieron su importancia histórica a la hora de justificar el impuesto, ha sido actualmente desechado por la doctrina científica, pero ello no impide su enumeración en este trabajo.

2.6.1. EL IMPUESTO COMO COMPENSACIÓN AL ESTADO POR SUS SERVICIOS

La primera teoría surgida, fue la que justificaba el gravamen sobre la herencia por tratarse de la contraprestación a un servicio que el Estado presta garantizando la propiedad en general y la herencia en particular. El liberalismo político y económico era el apoyo de esta tesis, que justificaba que por la vía de una tasa se compensase al Estado por sus desvelos en proteger la propiedad privada. Al ser sus tipos reducidos y lejanos a la idea de progresividad.

Basado en el principio impositivo del beneficio, los tenedores de propiedades deberían compensar al Estado por los servicios que garantizan el ejercicio normal de derecho de propiedad, así como las medidas que hacen

³⁰⁹ A. HERRERO ALCALDE, S. DÍAZ DE SARRALDE, J. LOSCOS FERNÁNDEZ, M. ANTÍQUEIRA, J. MANUELA TRÁNCHEZ, *Financiación Autonómica: algunos escenarios de reforma de los espacios fiscales*, IEF, Papeles de trabajo, nº 20/2006, págs.7-9.

posible su transmisión. El Impuesto sería la contraprestación por el servicio que proporciona el Estado por crear y mantener el marco jurídico que garantiza la pacífica transmisión de los bienes a título de herencia. NEUMARK menciona que “la imposición sobre sucesiones puede tener un efecto de resarcimiento fiscal al velar por los herederos”³¹⁰. En este sentido, el Impuesto debería recaer sobre una base amplia que incluyera la totalidad de las propiedades que van a constituir el patrimonio total de la herencia y justificaría la existencia de Impuestos sobre el caudal relicto con tipos progresivos moderados o incluso proporcionales. Para el propio ADAM SMITH, el principio del interés, según el cual habría que pagar Impuestos en proporción a la renta que se disfrutara con la garantía del Estado, avalaría también esta teoría.

El Estado tendría como una de sus finalidades la de garantizar el derecho de propiedad y el establecimiento de medidas que permitan el pacífico disfrute de ese derecho, pero no debía posibilitar una acumulación ilimitada de riqueza, ya que el valor verdadero de la propiedad individual tiene sentido en cuanto favorece y enriquece el bienestar de la colectividad.

Esta idea del Estado como garante de la propiedad desarrollada por los economistas, (en este sentido, la obra de ADAM SMITH³¹¹ recoge algunas manifestaciones en relación con esa formulación), será desarrollada exhaustivamente por tratadista francés LEROY-BEAULIEU en el siglo XIX. Para este autor, la herencia, como la propiedad, es un derecho natural y un hecho socialmente beneficioso. La acumulación de riqueza y por tanto de capital, es buena para la nación al generar un mayor “stock” de capital. Por lo que el Estado debería garantizar la institución hereditaria, al propio tiempo que la somete a un impuesto que garantiza y legitima la transmisión de bienes del causante al sobreviviente.

El pago de un servicio, “una especie de premio de aseguramiento”, encuentra su sentido en la pacífica transmisión de ese patrimonio³¹², que compensaría al Estado por los gastos que le origina el mantenimiento del régimen de transmisiones. De ahí que deban gravarse moderadamente con tipos proporcionales y nunca progresivos.

Otros autores señalan al Impuesto de Sucesiones como una legitimación del Estado o reconocimiento de los derechos de los herederos. Mientras MUSGRAVE³¹³ justifica el Impuesto sobre la base del principio del beneficio como incremento del valor del patrimonio, pero sus rendimientos deberían limitarse a cubrir los costes que suponen para el Estado los servicios de protección a la propiedad. Los servicios públicos y el valor del beneficio por el marco legal que asegura la transmisión de la titularidad de las propiedades deben ser equivalentes a los ingresos que gravan la propiedad.

Sin embargo, otros autores, señalan que no existe una relación directa entre la riqueza acumulada y el nivel de servicio recibido, existiendo una provisión general de servicios que no es fundamental a la hora de determinar lo que los ciudadanos han de pagar.

³¹⁰ F. NEUMARK. *Principios de Imposición*, cit., pág. 222.

³¹¹ A. SMITH, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, Junta de Castilla y León, Valladolid, 1997.

³¹² P. LEROY-BEAULIEU, *Ciencia delle Finance, Biblioteca dell'Economista*, Terce Serie, T 10, Turin, 1883, pág. 419.

³¹³ R. MUSGRAVE y P. MUSGRAVE, *Hacienda Pública; teórica y aplicada*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1992, pág. 683.

2.6.2. LA PARTICIPACIÓN DEL ESTADO EN LAS TRANSMISIONES DE RIQUEZA

Dentro del pensamiento económico clásico, surgió, también, la tesis de justificar el Impuesto sucesorio al considerar al Estado como coheredero en cualquier herencia. Un elemento necesario en la herencia y no como un Impuesto propiamente dicho. El Estado en virtud de su derecho sucesorio y como representante de la población, retira de la fortuna individual objeto de transmisión hereditaria una parte de la misma.

El *Impuesto sobre las transmisiones gratuitas de riqueza*, también se justifica en la necesidad de contar con un instrumento destinado a hacer partícipe al Estado del patrimonio objeto de transmisión, así como el intento de controlar las riquezas de los particulares. Podríamos dividir esta base justificación en el derecho a participar en la riqueza creada por los particulares, y en segundo lugar, por la necesidad de controlar su distribución.

El derecho de la Sociedad y del Estado a participar en la propiedad privada y en la riqueza:

Si el Estado coopera de forma directa en la generación de riqueza por parte de los particulares, parece clara una cierta legitimación al mismo para participar en el fenómeno de la sucesión de los patrimonios. Desde esta formulación, el derecho de una persona fallecida para disponer de su propiedad es una pura creación de la Ley y el Estado tiene el derecho de establecer las condiciones y limitaciones bajo las que se ejerce la citada facultad. La herencia estaría, desde este punto de vista, alejada de la condición humana, sería una creación del Estado que estaría condicionada por las necesidades colectivas que tienen un carácter preferente sobre las relaciones jurídico-privadas.

Una postura más conciliadora muestra CIMBALI³¹⁴, para este autor, la transmisión de la propiedad es un fenómeno complejo en el que han de armonizarse los derechos del individuo, de la familia y de la sociedad. El derecho del individuo a su propiedad, de la familia que ha colaborado en la formación de ese patrimonio y de la sociedad, cuya acción ha facilitado su realización, determina que en la transmisión hereditaria deben tenerse en cuenta esos tres factores. El individuo en su cuota de libre disposición, la familia en el reconocimiento de las legítimas, el Estado bajo la forma del Impuesto de Sucesiones (con una tributación menor a medida que la sucesión se dirige a los parientes más próximos). El propio J.S. MILL³¹⁵ distingue entre los intereses de los individuos y de la sociedad, correspondiendo al Estado por vía impositiva lo que no debe pasar a los descendientes. Idea seguida por BENTHAM, para quien en el caso de la existencia de sucesores únicamente *ab*

³¹⁴ E. CIMBALI, *Derecho civil en sus relaciones económicas y sociales*, Madrid., 1893, pág. 165.

³¹⁵ J. STUART. MILL, *Principios de Economía Política*. Fondo de Cultura Económica, 1973,

intestato, la herencia corresponda en su integridad al Estado; y WAGNER³¹⁶, para quien la imposición se debería incrementar a medida que se aleja el parentesco del beneficiario respecto del causante. Finalmente, llegó la idea de la socialización en el destino de los patrimonios privados con ocasión de la muerte de su titular, con la finalidad de conseguir una sociedad mejor y más justa, derogando del derecho de propiedad y la posibilidad de transmitirla en la sucesión. El objetivo de conseguir un mayor bienestar colectivo lleva a SAINT-SIMON, sin eliminar el derecho de propiedad, a excluir a la herencia como forma de transmitirla al considerarla que no favorece la producción de riqueza (objetivo principal de la organización social), pasando las fortunas al Estado, que llegaría a ser la única fuente de capital. La idea de la apropiación por parte del Estado del patrimonio hereditario será expresada de forma radical en el *Manifiesto Comunista*, donde la revolución social exigiría la abolición del derecho hereditario.

2.6.3. EL IMPUESTO SUCESORIO COMO UNA FORMA DE CONTROL SOCIAL SOBRE LA TRANSMISIÓN DE LA RIQUEZA

Según esta tesis, el derecho del Estado a participar de la propiedad acumulada del fallecido es un título anterior a los intereses de aquellos que se la van a repartir. El Estado es el primer titular sobre la riqueza, y los que la reciben con posterioridad tienen un título subsiguiente y subordinado. La naturaleza no concede al hombre ningún poder sobre sus bienes terrenales más allá del período de su vida. Toda facultad que posea para prolongar su voluntad tras su muerte es una pura creación de la ley, teniendo el Estado el derecho de prescribir las condiciones y las limitaciones bajo las que se ejerza esa facultad³¹⁷.

Para esta forma de justificación, la supervisión de la transmisión de la herencia por parte del Estado, fundamenta el impuesto correspondiente. El Impuesto sucesorio se justifica como una forma de control social de la riqueza por el Estado. La finalidad última de la supervisión es impedir las grandes acumulaciones de riqueza por los perjudiciales efectos que pueden derivarse para la eficacia de los recursos productivos, así como por consideraciones de justicia en el reparto de la propia riqueza. El derecho a la propiedad privada quedaría limitado en el momento del fallecimiento. Así, BENTHAM limitaba el derecho a suceder por vía del ordenamiento privado sucesorio, suprimía el derecho de la sucesión *ab intestato* así como a favor de los parientes colaterales y limitaba su cuantía a los parientes lejanos en línea recta. Idea como señala FUENTES QUINTANA³¹⁸, seguida por J.S.MILL al limitar el derecho de herencia en su obra "*Principios de Economía Política*" al considerar injusto, el privilegio del nacimiento como elemento determinante para adquirir un patrimonio.

³¹⁶ A. WAGNER, *La ciencia delle finanze*. Biblioteca dell'Economista, Terza Serie, T 10. Turín, 1883, página 1020.

³¹⁷ PIGOU, *Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, 1972, pág. 189.

³¹⁸ E. FUENTES QUINTANA, *Hacienda Pública*: cit., pág. 309.

*El Informe MEADE*³¹⁹ considera que de todos los Impuestos que gravan el capital, el que mejor cumpliría con el objetivo de reducir progresivamente el derecho de una persona a transmitir su patrimonio a sucesivas generaciones, sería el Impuesto de Sucesiones con una tarifa cuyos tipos impositivos se incrementarían a medida que los distintos elementos patrimoniales que componen una herencia pasasen por sucesivas transmisiones, al diseñarse de forma que “ *afecte a las transmisiones lucrativas de patrimonio y no a la acumulación del mismo*”. *El Informe* señala también que debería diferenciarse entre el *patrimonio heredado* y el *patrimonio acumulado* como consecuencia de la actividad del propietario. Aunque esta solución podría complicar en exceso el gravamen sobre las adquisiciones gratuitas.

En este sentido cabe considerar, por tanto, que desde el punto de vista de la justicia como por incentivos económicos, el patrimonio heredado debe sufrir una mayor imposición, “*el ciudadano que por su esfuerzo y trabajo haya acumulado una fortuna merece un mejor tratamiento fiscal que el ciudadano que por la suerte de su nacimiento posee el mismo patrimonio*”. Debería establecerse un mejor tratamiento fiscal al que haya conseguido su patrimonio por medio del trabajo y el ahorro que al que lo ha adquirido por medio de una adquisición gratuita, siendo aquellos los únicos medios que se pueda transmitir sin soportar un alto coste fiscal.

Por esa razón corresponde a la sociedad su participación en esta riqueza transmitida a título lucrativo. En este sentido, la propia Constitución española en su artículo 128.1 señala que toda la riqueza de la sociedad en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general. Entre los que se encuentra una eficaz gestión de los activos, la consecución de una igualdad dentro de determinados parámetros, el gravamen de las distintas formas de riqueza y la participación de la sociedad en la misma, que se contrapondría a la eliminación de de la tributación de esta singular manifestación de capacidad económica.

³¹⁹ INFORME MEADE, *Estructura y Reforma de la Imposición Indirecta*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. 1980.

III

PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA

3.1. INTRODUCCIÓN

Argumentos a favor y en contra de la Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

La imposición sobre las adquisiciones gratuitas se encuentra en entredicho en este momento en España, habiéndose manifestado por un sector doctrinal diversas infracciones de la normativa constitucional española en la legislación actual sobre dicha imposición. Veamos los alegatos en uno u otro sentido.

En primer lugar, hay que señalar que desde un punto de filosófico se han realizado distintas construcciones que han negado o defendido el derecho a suceder y su sometimiento a gravamen. Aunque está consolidada la idea de que exista en el sistema tributario un impuesto cierre sobre las adquisiciones patrimoniales gratuitas con el I.S.D., junto el gravamen del capital y con la finalidad de que “el impuesto contribuye a la redistribución de riqueza”, como señala la Exposición de Motivos de la L.I.S.D.³²⁰

La Revolución Francesa permitió la transmisibilidad de todos los bienes y derechos a salvo de contadas excepciones, lo que se tradujo en este campo en una potenciación de la libertad de testar, junto con la eliminación de vinculaciones y mayorazgos y la limitación de las sustituciones fideicomisarias; lo que habilitó la introducción de un Impuesto proporcional y más tarde progresivo sobre las herencias. En sentido contrario, la negación de la sucesión “mortis causa” no sólo se ha producido desde las corrientes marxistas. También posiciones filosófico individualistas como EMMANUEL KANT, propugnaron su eliminación, al defender la primacía del individuo. De modo que cuando éste desaparecía, faltaba toda base para que sus bienes pasen a otro individuo, por lo que el adquirente natural de esos bienes, “*bona vacantia*”, se propugnaba que fuera el Estado. Sin embargo, esta teoría no ha sido asumida por las legislaciones, ya que el derecho de sucesión es consecuencia obligada de la propiedad y de la libertad de la persona, y si la persona tiene derecho a disponer “*inter vivos*”, también ha de tenerlo “*mortis causa*”.

Veamos un resumen de estas tesis, que están vigentes en la actualidad en nuestro país.

A) La Tesis Socialdemócrata

Partiendo de la base del reconocimiento actual de los derechos sucesorios, del derecho a la herencia, y de conformidad con la conocida tesis de CIMBALI de que el Impuesto de Sucesiones es la forma en que toda la sociedad participa en las herencias, es decir, la manera que el Estado tiene de recoger su participación sucesoria en la formación de la propiedad individual. Se ha fundamentado el mantenimiento de la imposición sucesoria.

³²⁰ Louis EINSESTEIN, *Las ideologías de la imposición*, I.E.F., Madrid, 1983, pág.10

Como señala LAURA DE PABLOS,³²¹ “*generalmente han sido razones de equidad, y particularmente de apoyo a la progresividad del sistema las que han servido de justificación para la existencia de este tipo de impuestos. Estas razones siguen plenamente vigentes en el siglo XXI. Además las ganancias de capital se gravan a tipos más bajos que otras rentas, y la mayor parte no son gravadas en absoluto hasta el momento en que se produce su realización.*” Continúa la autora, señalando la creencia de que uno de los principales motivos de desigualdad es la transmisión por causa de muerte de la riqueza. Sin embargo, no es igual gravar la riqueza que alguien consigue, que gravar la que alguien recibe de otro. Por eso el Impuesto de Patrimonio es mirado con más comprensión y es el Impuesto de Sucesiones el que suscita la discusión. Además, las adquisiciones lucrativas representan un incremento claro de la capacidad económica del beneficiario y sin ningún esfuerzo por su parte, por lo que debe mantenerse el Impuesto sobre las adquisiciones gratuitas.

En este mismo sentido, un sector de la doctrina anglosajona se muestra partidario del mantenimiento del Impuesto, estimando que la equidad sigue plenamente vigente³²² y que se refuerza por la idea constatable de que la riqueza se ha ido concentrando desde la década de los ochenta. Por lo que este tributo, de acuerdo con los principios de justicia tributaria y capacidad económica, sería un instrumento adecuado para lograr un mayor grado de igualdad en la distribución de la renta y riqueza en los ciudadanos.³²³

B) La Tesis Liberal

La opinión más liberal considera la postura anterior como *falsa*, porque en la mayoría de los casos, en la creación del patrimonio del causante han contribuido materialmente y moralmente sus herederos. *Peligrosa*, porque la finalidad primordial del Estado no es distribuir la riqueza, sino crearla.

Para CIMBALI, la distribución de la riqueza se rige por el mecanismo económico de precios y salarios, y si por este mecanismo no funciona correctamente, se tiene que corregir, siendo el *impuesto* el peor medio para hacerlo, ya que su finalidad es obtener dinero para satisfacer las necesidades públicas indivisibles, de manera que el impuesto injustificado no distribuye la riqueza sino que la destruye. Reconocer el mecanismo económico de la redistribución, significa comprobar que el mecanismo económico de distribución – que es el dispositivo de precios y salarios- no ha funcionado. Si no funciona bien, es ese el mecanismo que hay que corregir. Atribuir los efectos de una redistribución a una contribución pública a través de aumentos y correspondientes reducciones de la justa cuota individual, eliminaría la colaboración activa del contribuyente, de la cual ningún sistema impositivo puede prescindir como se ha demostrado históricamente. Para esta tesis, la doctrina socialista que pretende hacer efectiva la intervención pública en todo orden social, principalmente como regulador en la distribución de la riqueza,

³²¹ L. DE PABLOS ESCOBAR, “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas actuales”. *Revista de Hacienda Pública Española*. Monografía 2001, pág. 281.

³²² G.W.GALE, y J.B. SLEMROD, “Policy Watch for State Tax?”, en *Journal of Economic Perspectives*, vol.15, nº 1, winter, 2001, págs. 205-218.

³²³ A. GARCIA VILLAREJO, J. SALINAS SÁNCHEZ, *Manual de Hacienda Pública, general y de España*, 3ª edición, Tecnos, Madrid, 1994, pág.489.

primeramente no señala un procedimiento nuevo para el logro de los fines económicos y sociales que se asigna al Estado y además desnaturaliza el Impuesto y se sale de la idea que le es propia.

Sin embargo, la teoría de la redistribución, basada en la injusticia de permitir que se obtuvieran unos bienes sin haber realizado el esfuerzo para conseguirlos, siendo los que los heredaban eran los individuos de la clase pudiente, se fue abriéndose paso. Se confiaba en este impuesto como señalan sus detractores, como Clemente CHECA³²⁴, para conseguir que la Administración castigara la fortuna inmerecida de los demás y así se practicaba la virtud en nombre de todos.

Esta teoría liberal y contraria al Impuesto parte de manipular la doctrina clásica tributaria que concebía al Impuesto como mecanismo recaudatorio sin que en el mismo pudiera verse ninguna finalidad externa como la redistributiva. Hoy las finalidades extrafiscales están perfectamente justificadas, si son adecuadas y proporcionadas al objetivo que tratan de cumplir.

C) Supresión de los Impuestos de Sucesiones y Donaciones en E.U.A.

Desde 1999 se está produciendo una discusión entre Republicanos y Demócratas sobre la supresión total del *Federal State Tax*, aunque sus tipos son muy reducidos y el mínimo exento muy generoso.

El *Presidente Clinton* vetó la propuesta "*State Tax Elimination Act*" de los republicanos. Con el cambio de Administración se ha conseguido una reducción progresiva hasta 2010, en el que desaparecerá y volverá a aparecer a un tipo medio único en el año 2011 (del 55%).

Aparte de los Impuestos sucesorios en los Estados de la Unión, concurrente con el federal, hay un Impuesto federal llamado "*gift tax*" para las transmisiones "*inter vivos*" y un "*Estate Tax*" en las debidas a causa de muerte. La tarifa empieza en el 18% para los primeros 10.000 \$. de "*acumulative taxable transfers*", y llega al 55% cuando se pasa de 3 millones \$. Además, se añade otro recargo de un 5% a las transferencias entre 10 millones \$. y el montante necesario para eliminar los beneficios de las tarifas progresivas. Así, las herencias entre 10 millones \$. y 17,187 millones están sometidas de hecho a un tipo real del 60%. Las herencias por encima de 17,184 millones a 55%. Lo dejado a los cónyuges (donde no hay régimen de legítimas) está exento completamente y, la tarifa opera sólo para los descendientes a partir de un mínimo: 675.000 \$. en los años 2000 y 2001, 700.000\$. en el 2002 y 2003, 850.000 \$. en el año 2004, 950.000 \$. en el 2005 y 1 millón de \$. para el 2006 y siguientes.

Los bienes se valoran por el valor del mercado en el día del fallecimiento del causante aunque se permite optar por el valor que tenían los bienes 6 meses antes de la transmisión o el precio que tengan los bienes cuando la propiedad se enajene o se distribuya a los herederos.

La "*State Tax Elimination Act*" del *Presidente G.W. Bush*, aprobada en 2001,³²⁵ tras un compromiso con los demócratas con reducciones hasta 2009,

³²⁴ C. CHECA GONZÁLEZ, *La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Pons –Idelco, Madrid, 1996, pág. 9.

³²⁵ Patrick W. Martin, *Esq, Procopio*, 2007.

aboga por su progresiva eliminación en 2010 y su instauración en el 2011 con un tipo del 55% y con un mínimo exento de 1 millón \$.

Lo más llamativo de esta reforma ha sido la contestación de las capas sociales más amplias, además de que las grandes fortunas como *Ted Turner*, *George Soros*, *Hill Gates*, han firmado un manifiesto a favor de la conservación del impuesto como instrumento válido de cohesión social, llamado "*all to Preserve the State Tax*" firmado por más de 1.000 los ciudadanos de entre los más ricos de dicho país. Así como las organizaciones caritativas no gubernamentales, organizadas en torno a la *AFET (americans for Fair State Tax)* que suplen una laguna en dicho país, dada la distinta concepción de la Seguridad Social, ya que la supresión del Impuesto sucesorio generaría:

- La reducción de la recaudación general por la supresión de Impuesto de Sucesiones y con la consiguiente reducción en los programas de asistencia social. Las reducciones de estos programas entre 2002 y 2012 se cifran en 206.000 millones \$., que unido a la eliminación del "*state tax*", sumaría 740 millones de \$. anuales, cuando por el impuesto de "*state and gift taxes*" recaudó 27.000 millones \$. A ello hay que añadir los Impuestos sucesorios de los Estados federados.
- La supresión del "*state tax*" que, en realidad, hoy grava sólo al 2% de la población norteamericana y privaría de incentivos a los ciudadanos para dejar dinero a las organizaciones. Ya que lo dejado a estas organizaciones es 100% deducible en la cuota del Impuesto.
- La eliminación del Impuesto debilitaría las restricciones actuales que existen en el país para formar una plutocracia gobernante.

Señalan los defensores del mantenimiento que, este planteamiento concuerda con la idea defendida desde los propios revolucionarios fundadores del país, como *Thomas Jefferson*, *John Adams*, *Benjamín Franklin*, *Thols Paine*, *Noah Webster*, *Samuel Adams* y *James Madison*, que consideraron esencial para el éxito de la nueva república una distribución equitativa y amplia de la riqueza y de la propiedad, frente a la concentración de riqueza que seguía en las mismas manos durante siglos en Europa.

D) A favor de la Progresividad y Redistribución de la Riqueza

Se afirma que el Impuesto de Sucesiones es un Impuesto que puede servir para incrementar la progresividad del sistema, sobre todo ahora que se está produciendo una concentración de la renta y la riqueza³²⁶. La justificación que llevó a la introducción del Impuesto de Sucesiones fue primeramente recaudatoria en España. La Real Cédula de Carlos IV emitida en 1789 para gravar herencias tenía esa finalidad con objeto de afrontar los cuantiosos gastos derivados de las guerras contra Francia, quedando gravados las transmisiones en la línea no recta (*exención para herencias entre ascendientes y descendientes en línea recta y para legados a favor del alma, el resto de los adquirentes tributaban a un 25% del valor líquido, aunque dicho porcentaje se duplicaba cuando la herencia o legado ascendía a más de 11.000 reales y*

³²⁶ F.D. ADAME FERNÁNDEZ Y M.A.A ADAME FERNÁNDEZ, "La sucesión y el impuesto sobre sucesiones y Donaciones. Análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión", *Alcabala-Revista de Hacienda Pública de Andalucía*, nº 1, 2003, pág. 110.

siempre que no hubiera vínculo de parentesco con el causante (un 1% si la herencia o legado fuere entre cónyuges). La forma en que se exigía bajo el reinado de Fernando VII, “*la media annata*”, nunca superaba el 5% de la alícuota (10% en el caso de parientes de más del 4º grado). La progresividad del I.S.D. llegó, junto con la introducción de la primera forma de imposición personal, con la Ley de 2 de abril de 1900 como resultado de la crisis de 1898, acentuándose en 1910, sobre todo a medida que se alejaba el parentesco, siempre desde un grado mínimo exento y teniendo en cuenta el valor de la porción hereditaria.

Con el paso del tiempo, la tesis redistributiva se ha aliado con la progresividad para justificar el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, ya que puede ayudar al aumento de la progresividad del sistema fiscal, como enuncia el artículo 31 de nuestro texto constitucional. También se alega un carácter ético por cuanto contribuye a evitar un excesivo grado de concentración y acumulación de riqueza y coopera a conseguir los ideales de igualdad y justicia tributaria que se asigna a una Hacienda moderna.

La capacidad del I.R.P.F. para aportar progresividad al sistema es limitada y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones podría jugar así un papel de complemento, porque puede hacer tributar a las ganancias de capital que no han sido gravadas durante la vida del contribuyente. De esta manera se consigue un incremento del gravamen que soportan las rentas de capital. Así, todas las ganancias patrimoniales (generadas en un plazo superior o inferior a 1 año) tributan en el I.R.P.F. a un tipo proporcional de tan sólo el 18%, a lo que ha que sumar la *renta de ahorro* tras al entrada en vigor de la Ley 35/2006, del I.R.P.F.³²⁷

En este sentido, se considera como la *renta de ahorro* de acuerdo con el artículo 46, a la parte de las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto cualquiera que sea el plazo de obtención, así como por los rendimientos de capital mobiliario (rendimientos obtenidos de la participación en fondos propios de cualquier entidad, por la cesión a terceros de capitales propios y los procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguros de vida o invalidez).

De esta forma, parece evidente que no hay una verdadera progresividad en el gravamen de las rentas de capital. El I.R.P.F. es menos progresivo que el I.S.D. porque lo que se gravan las ganancias de capital a tipo proporcional y sólo si se realizan, mientras que el I.S.D. grava dichas ganancias cuando no se han realizado en vida. No hay una verdadera progresividad en el gravamen de las rentas de capital³²⁸ en los sistemas fiscales actuales.

La Tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España es altamente progresiva, si lo comparamos con el derecho comparado y el coeficiente multiplicador puede realmente duplicar esa progresividad para el grupo de “terceros”. Esta progresividad teórica fuerte, sin embargo, no sirve para redistribuir la riqueza dado el alto nivel del mismo como consecuencia de las sucesivas reformas en el texto normativo del Impuesto, que han aumentado los beneficios fiscales reconocidos en el mismo. Estos beneficios comenzaron por el Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, que reformó el concepto de

³²⁷ Tributación al 18% de conformidad con los artículos 66 y 76 de la L.I.R.P.F.

³²⁸ L. DE PABLOS ESCOBAR, “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas actuales”, *Revista de Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, pág. 285.

base imponible del impuesto, que se sumó a la Ley 14/1996 que hace extensiva la reducción del 95% a las donaciones de empresas individuales. A las que hay que sumar las reformas aportadas por las Comunidades Autónomas. Todos estos beneficios fiscales han anulado en parte la función de redistribución de la riqueza que está llamando a cumplir este Impuesto³²⁹. Destacan los beneficios relativos a la tributación de las empresas y negocios familiares, dado lugar a una imposición sobre sucesiones más injusta e insolidaria que nunca, afirma un sector doctrinal. Por lo que quedan sometidos unos pocos y que pagan el impuesto, precisamente los sectores sociales más pobres y desfavorecidos.

Sin embargo, lo que se ha eliminando es la tributación de los pequeños contribuyentes con la legislación autonómica, siendo los grandes los que soportan la tarifa. Lo que ahora ocurre es que, si se siguen añadiendo más beneficios y haciéndolos extensivos a más grupos, se podría variar la opinión a favor de la supresión del Impuesto. Incluso, como señala GARCÍA NOVOA, *“la utilización de mecanismos para desfiscalizar ha llevado a que las sucesiones estén exentas en una parte del territorio y en otras no, y los contribuyentes no tienen el mismo sistema tributario dependiendo del lugar donde haya fallecido la persona. Y eso es un elemento claro de absoluta desigualdad, que hace preguntarnos si la autonomía tributaria tutela situaciones como las de ahora”*.³³⁰

Más que la supresión del Impuesto, esta circunstancia debe avalar su reforma, con la ampliación de su base que permita cumplir sus funciones.

3.2. LA PRESUNTA INCONSTITUCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

En contra de este gravamen se ha alegado su inconstitucionalidad, derivada de distintos argumentos.

Doctrina Constitucional sobre la Justicia Tributaria y la Vulneración de los Principios constitucionales integrados en el principio de justicia tributaria de la Constitución Española

³²⁹ Cuando la deuda pública de las Comunidades Autónomas se situó a finales del año 2006 en 57.690 millones de euros, el 5,9% del Producto interior Bruto español con un incremento del 2,8% en dicho ejercicio presupuestario. A la que hay que sumar los 8.519 millones de € de la deuda de las sociedades mercantiles. Con lo que la deuda total de las CC.AA. en el año 2006 se sitúa en el 6,8% del PIB nacional. Cataluña (14.043 millones de euros), Valencia (10.759) y Madrid (10.073), son las Comunidades con mayor deuda, representando cerca del 10% del PIB regional de cada una de ellas. Habiéndose incrementado la deuda de las empresas públicas en el año 2006 en un 790% en Galicia, 211% en la Rioja y un 88,9% en Madrid. *Diario Expansión del día 28 de agosto de 2007, Economía, pág. 31.*

³³⁰ *Diario Expansión del día 2 de abril de 2007, pág. 31.* Exención total en el País Vasco y Navarra (0,8%) entre cónyuges, ascendientes y descendientes. Exención casi completa: Cantabria, La Rioja, Ceuta y Melilla, Castilla y León, Madrid (bonificación del 99% en las donaciones), Baleares (tipo máximo del 1%), C. Valenciana, con reducciones entre el 96% y el 99%. Exención limitada entre el 95% y el 99% para cónyuges, ascendientes y descendientes en Asturias, Andalucía, Aragón, Galicia, Murcia y Castilla La Mancha. Canarias tiene una bonificación del 99% para los menores de edad en los seguros de vida.

El I.S.D., como todos los impuestos del sistema, está sujeto a los mismos principios que rigen para todo el sistema impositivo, y sobre todo por los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31.1 de la C.E.³³¹ La afirmación de que el Impuesto sobre transmisiones gratuitas como impuesto exclusivamente recaudatorio, un instrumento con la finalidad de castigar la fortuna inmerecida de los demás, a lo que hay que sumar la complejidad de dicho Impuesto, sus altos costes de gestión y su insignificante recaudación, junto con su escaso resultado redistributivo, lleva a CHECA³³² y ALONSO GONZÁLEZ, y a un sector doctrinal a abogar por la supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su integración en el I.R.P.F., a lo que hay que sumar la complejidad derivada de los nuevos beneficios fiscales introducidos recientemente que distorsionan el mismo.

Doctrina Constitucional sobre la Justicia Tributaria

La justicia tributaria tiene un contenido plural según el artículo 31.1 de la C.E., al establecer una combinación de los principios de igualdad, generalidad y capacidad económica para la consecución de tal objetivo³³³. Además, esta conjunción de esos principios debe ser sistemática en orden a la consecución de un sistema tributario justo. Sin embargo, la Constitución Europea guarda silencio sobre los principios de justicia tributaria recogidos en las Constituciones nacionales, al considerarlos competencia nacional³³⁴, siendo el Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas (T.J.C.E.) a través del principio de "no-discriminación", el que ha introducido algunas referencias al principio de capacidad económica.

La escasa entidad recaudatoria del Impuesto sobre las transmisiones gratuitas y su adscripción a los impuestos directos, ha determinado la necesidad de justificarlo por razones de justicia y equidad en el sistema tributario.

Ya desde el siglo XIX algunos autores criticaban el Impuesto por el gravamen de una transmisión de bienes y derechos que no generaba aumento alguno de riqueza. PIERNAS³³⁵ en 1891 señalaba como el Estado se cree con derecho a participar de la adquisición gratuita cuando en la herencia no hay una verdadera circulación en sentido económico, ni creación ni aumento alguno de riqueza. Para J. EUGENIO SORIANO en el prólogo a la obra de CHECA GONZÁLEZ³³⁶ se mencionan razones políticas y una idea de redistribución para justificar el Impuesto. Incluso el *Informe CARTER* se muestra partidario de no gravar las transferencias económicas intrafamiliares,

³³¹ ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEE, Madrid 2001, pág. 21.

³³² C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales para la reflexión*, Marcial Pons.-Idelco, ..., cit., pág. 14.

³³³ L. M. ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad*..., cit., pág. 53.

³³⁴ M. A. COLLADO YURRITA, "La Justicia Tributaria en la Constitución Europea", *Carta Tributaria*, nº 117/2005, IEF, págs. 11-18, pág. 16.

³³⁵ J. RECUERO ASTRAY, *El Proyecto de Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, IEF, 1977, Madrid, pág. 2. Cita de PIERNAS en su Tratado de la Hacienda Pública y examen de la española.

³³⁶ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*..., cit., pág. 9. "Las razones políticas pronto se acumularon a favor de este impuesto. Apareció nada menos que toda una teoría de la redistribución basada en la injusticia de permitir que se obtuvieran unos bienes sin haber realizado el esfuerzo para conseguirlos".

situación que ya ha sido prevista por las diferentes Comunidades Autónomas al regular las reducciones.

Por otra parte, ya se han superado aquellas ideas decimonónicas que consideraban al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como un derecho que se pagaba a título de contraprestación por el servicio que prestaba el Estado, creando y manteniendo un marco jurídico estable que garantizara la pacífica transmisión de los bienes a título hereditario, ya que además de fundamentarse en razones tributarias, es imposible determinar la cuantía de la prestación que representa ese servicio del Estado³³⁷. Tampoco sirve el basarse en el derecho de participar en las herencias de toda sociedad como señalaba CIMBALI, en la manera que tiene el Estado de recoger su participación sucesoria en la formación de la propiedad individual y que no aparece justificada en nuestro marco constitucional donde reconoce el derecho a la propiedad individual y a la libre empresa, no pudiendo el Estado interferir en su libre disposición “inter vivos” o “mortis causa”.

Esas justificaciones, están hoy desechadas doctrinalmente, como ya se señaló en el Capítulo III de este estudio. Hoy el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un Impuesto más, sujeto a los mismos principios que rigen para todo el sistema impositivo. Razones exclusivamente fiscales a las que hay que sumar sus funciones *extrafiscales*, por ser un instrumento más en la redistribución de la riqueza, al acentuar el carácter injusto de la adquisición de unos bienes sin haber hecho esfuerzo alguno para su obtención. La propia Exposición de Motivos de la Ley 29/1987 señala que “*el impuesto contribuye a la redistribución de la riqueza, al detraerse en cada adquisición gratuita un porcentaje de la misma a favor del Tesoro Público*”. El Impuesto está basado en la capacidad de pago del beneficiario, no lo paga el muerto, ya que ha fallecido. No es correcta, por tanto, la afirmación de “*tampoco lo pagan los herederos por que se encuentran con un patrimonio que antes no tenían*”³³⁸; es por el contrario, al aumentar precisamente su capacidad económica por lo que tienen que pagar el Impuesto. La capacidad económica sometida a gravamen no es la del causante sino la del heredero, legatario o donatario, como impuesto directo, a quienes compete la realización del aspecto progresivo de la justicia tributaria, junto con el I.R.P.F. y , en su caso, el Impuesto sobre el Patrimonio. El Impuesto de Sucesiones y Donaciones, por tanto, está sometido a los mismos principios constitucionales que rigen para el resto de los tributos, a pesar de su escasa recaudación.³³⁹

Aunque, ni en España ni en Alemania alcanza el 1% del total recaudado por tributos³⁴⁰, así como en la O.C.D.E., y se confirma al compararlo con el I.R.P.F. o el I.V.A. Una contradicción entre un Impuesto tan progresivo y la escasa recaudación, si no es por la elevada “no-sujeción” al Impuesto³⁴¹ y la

³³⁷ M. CORONAS I GUINART, *La necesaria “armonización” de la imposición sobre las sucesiones*, ..., cit., pág. 41.

³³⁸ M. CORONAS I GUINART, *La necesaria “armonización” de la imposición sobre las sucesiones*, ..., cit., pág. 42.

³³⁹ A. ESTEBAN PAUL, “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el Derecho Comparado”, *Carta Tributaria*, Monografía nº 121, 1990.

⁵⁵⁶ P. M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, ..., cit., pág. 374.

³⁴¹ J. RECUERO ASTRAY, *EL Proyecto de Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones...cit.*, , págs 12 y 13. “Dada la fuerte progresividad de las tarifas (nominales), la escasa significación del Impuesto sucesorio en el PIB sólo puede explicarse por la existencias de un alto grado efectivo de no sujeción real

elusión del mismo. Los beneficios fiscales que se han instaurado en estos últimos años han deteriorado su justificación, ya que como señalaba la Memoria del Gobierno que acompañó al Proyecto de la actual ley, “*Son razones de política económica general, de igualdad y justicia las que aconsejan su mantenimiento*”³⁴², es decir, en los principios que confluyen en el principio de justicia tributaria, base misma del sistema fiscal.

Con la escasa recaudación es difícil cumplir con la función redistributiva, los beneficios fiscales que han recaído sobre la tributación de empresas y negocios familiares, la vivienda, las recientes “*exenciones*”, han reducido la base imponible y comprometido dicha función.

La adquisición de riqueza como fuente de imposición, se basa en la consideración de que el patrimonio encierra una particular capacidad económica - capacidad de crédito, seguridad-, aumentando las posibilidades de beneficiarse de las economías de opción que ofrecen las leyes tributarias, al mismo tiempo que se someten a gravamen, rendimientos no sometidos en el Impuesto sobre la Renta. Además, razones *extrafiscales*, como la equidad, redistribución, diferencias de tributación entre rendimientos de trabajo y de capital, exigen un sometimiento complementario con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. A lo que hay que sumar el gravamen de determinados bienes improductivos para incentivar la función social de la propiedad, así como redistribuir la riqueza.

Estudiaremos cuáles son los argumentos sobre la posible inconstitucionalidad del Impuesto.

3.2.1. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE CAPACIDAD ECONÓMICA

El principio de capacidad económica está explicitado en la Constitución Española, siendo un elemento fundamental sobre el que se asienta el sistema impositivo español.

A) El principio constitucional de Capacidad Económica

Los detractores al Impuesto se preguntan cuál es la riqueza creada en la sucesión. Para ellos, no hay en la *sucesión* una verdadera circulación en sentido económico, ni creación ni aumento de riqueza alguna. Además, frente a un “concepto individualista del principio de capacidad económica”, señalan³⁴³ que las adquisiciones del “patrimonio familiar” no deberían estar sujetas al impuesto, frente a las medidas tendentes a favorecer dichas transmisiones

de las transmisiones gratuitas al impuesto en todos los países. ..., a las prácticas administrativas de valoración y control, la prioridad de las transmisiones gratuitas en el ámbito de la familia estricta, que es siempre la mejor tratada, la fragmentación entre herederos y la ocultación y evasión de determinadas clase de bienes, incluyendo las formas de titularidad de bienes y derechos a través de personas jurídicas”.

³⁴² Tomado de CAZORLA PRIETO Y MONTEJO VELILLA, *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Civitas, Madrid 1991, págs. 32 y 33.

³⁴³ Informe sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de la Asociación de Asesores Fiscales (AEDAF), Gabinete de Estudios, 2003, pág. 16.

entre parientes cercanos³⁴⁴. Cuando el T.C. ha proclamado que la capacidad económica que hay que gravar es la del individuo y no la unidad familiar, sentencia 45/1989, de 12 de febrero, F.J. 6º.

Sin embargo, aquéllos no señalan que se grava no sólo la transmisión a otro sujeto de la riqueza (al igual que sucede con el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales), sino un aumento de la capacidad contributiva del adquirente.

Además, contra el principio de capacidad económica, se aduce que las presunciones que contiene la Ley del Impuesto, pueden determinar un gravamen a una capacidad económica inexistente.

Sin embargo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava la capacidad económica, unos supuestos que constituyen un incremento de la riqueza disponible y manifestada en el beneficiario que, en principio, debe ser gravada.³⁴⁵ El derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica, se basa en el principio de igualdad, como enuncia HERRERA MOLINA. Su contenido constituye la medida de la contribución individual al sostenimiento de las cargas públicas, derivado de los principios de solidaridad y de la función social de la propiedad³⁴⁶, superando la simple concepción de la igualdad como mera interdicción de la arbitrariedad. Aunque la jurisprudencia constitucional española todavía interpreta el principio de igualdad como interdicción de la arbitrariedad, controlando que las consecuencias jurídicas sean proporcionales al fin que se persigue.

La capacidad económica como derecho fundamental y como medida de igualdad debe ser respetada por los distintos poderes del Estado, lo que obliga a que los distintos gravámenes estén basados en la capacidad económica de los llamados a soportarla. En sentido vertical, al deber aplicarse de forma *progresiva*, de manera que pague más quien más tenga; *en un plano horizontal*, dos personas con iguales condiciones objetivas y subjetivas deben pagar igual.

Para que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sea constitucional, ha de respetar cada uno de esos principios señalados en el artículo 31 de la C.E., incluido el de capacidad económica.

El principio de capacidad económica opera como un límite al poder legislativo. Al mismo tiempo que constituye el supuesto fáctico sobre el que se gravan en materia tributaria, quedando prohibidos los supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo no ya sea *potencial*, sino inexistente o ficticia. Así, con relación al citado principio de capacidad económica, el Tribunal Constitucional en su sentencia 27/1981 señalaba que debía entenderse como “*exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza, allí donde se encuentre*”, siendo posteriormente matizada al establecer un límite mínimo y máximo. Mínimo, “*basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto*”, S.T.C. 37/1987. De esta forma, el gravamen de dicha capacidad no puede imponerse sobre una capacidad económica “*no ya potencial sino inexistente o ficticia*”, S.T.C.

³⁴⁴ J., ARRIETA MARTÍNEZ DE PISON, Técnicas desgravatorias y el deber de contribuir, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, pág. 17

³⁴⁵ P.M. HERRERA MOLINA, Capacidad..., cit., págs. 374 y 375.

³⁴⁶ P.M. HERRERA MOLINA, “Capacidad...”, cit., pág. 99.

221/1992. Y en su aspecto cuantitativo y máximo, la prohibición constitucional de efectos confiscatorios, S.T.C. 233/1999.

Si el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas grava una capacidad económica, no puede alegarse su inconstitucionalidad. En el ejercicio de libertad legítima, el legislador puede regular las reducciones a realizar - las deducciones a practicar sobre los rendimientos del trabajo-, sin que afecte al principio de capacidad económica (S.T.C. de 12/05/1994, F.J. 3º), pero no puede contravenir los principios establecidos en los artículos 14 y 31.1 de la C.E., siendo anticonstitucional por violar el principio de igualdad tributaria, la no-exención de la incapacidad de los funcionarios frente a la exención de las prestaciones por incapacidad permanente absoluta (S.T.C. 134/1996, de 22/07/1996, F.J. 8º). Si bien, la jurisprudencia constitucional española sobre el artículo 31.1 se caracteriza por la ambigüedad ³⁴⁷, interpretando en ocasiones el principio de capacidad económica como un mero criterio lógico que debe tenerse en cuenta pero que *cede automáticamente* ante otras consideraciones no arbitrarias fundadas en la Constitución. En otras ocasiones se interpreta la capacidad económica de una manera laxa y se admiten tributos *extrafiscales*, sin establecer un control de proporcionalidad, limitándose a controlar aspectos externos a la restricción del principio de igualdad. El principio de capacidad económica cede a otra serie de argumentos sin que pueda realizarse un control eficaz del derecho de igualdad. En la interdicción de la arbitrariedad, el principio de capacidad económica “*desaparece*”, como límite al legislador ante cualquier finalidad *extrafiscal* sin que se realice control alguno de proporcionalidad.

Sin embargo, la capacidad económica debe ser una medida de la igualdad en materia tributaria, teniendo los contribuyentes un derecho fundamental a contribuir con arreglo a su capacidad económica.

Con la tributación con arreglo al principio de capacidad económica, se cumplen dos objetivos: a) que el reparto de la carga tributaria se base en función de dicha *capacidad*; b) que las desviaciones de esa medida de igualdad en aras de otros fines se sometan al control de *proporcionalidad*. Igualdad que no debe interpretarse como una mera interdicción de la arbitrariedad³⁴⁸.

Imposición de la capacidad económica real o potencial, no ficticia.

La capacidad económica exige gravar los rendimientos reales y no aquellos meramente ficticios o nominales. Se debe gravar la riqueza realmente obtenida, no puede gravarse los rendimientos puramente nominales y no cabe establecer presunciones “*iuris et de iure*” que imputen una riqueza meramente probable al contribuyente. Como señala PÉREZ DE AYALA, el principio de capacidad económica constituye un presupuesto para elaborar la justicia social sobre la base de los principios de progresividad, igualdad y no confiscatoriedad.³⁴⁹

³⁴⁷ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica....., cit.,* pág. 46.

³⁴⁸ P.M. HERRERA MOLINA, “*Capacidad... , cit.,* pág. 88.

³⁴⁹ J.L. PÉREZ DE AYALA, “Las Cargas Públicas: Principios para su Distribución”, en *Revista de Hacienda Pública Española*, nº 59, 1979, pág. 91.

La capacidad económica puede definirse como la riqueza disponible y se fundamenta en el principio de solidaridad (toda persona debe contribuir al interés general con aquellos bienes que no sean indispensables para su existencia) y en la función social de la propiedad (subordinación de los bienes al interés general). El sistema fiscal señalado en el artículo 31.1 de la C.E., exige una *coherencia interna* entre los distintos elementos que conforman el gravamen, *coherencia externa* entre los distintos Impuestos que lo integran, gravándose rendimientos reales y no presuntos, salvo que existan motivos que lo justifiquen. El control exige una ponderación de bienes jurídicos, el límite externo está constituido por el principio de progresividad (que afecta al sistema tributario en su conjunto) y que queda a determinación del legislador entre un mínimo (valor esencial en nuestro ordenamiento) y un máximo derivado de la prohibición de la confiscatoriedad. Además, debe existir una capacidad económica real y efectiva, en la que se tendrán en cuenta los gastos imprescindibles personales y familiares para proteger a la familia y la dignidad de la persona. También ha de tenerse en cuenta la primacía del trabajo sobre el capital (artículos 35.1 y 40 C.E.), protección económica de la familia (art. 39.1 C.E.), acceso al medio ambiente (art. 45 C.E.), al acceso a la vivienda (art. 47 C.E.). Por esta razón, la desviación del principio de capacidad económica debe estar justificada por razones *extrafiscales*, bajo los principios de proporcionalidad y necesidad de la medida para cubrir esa finalidad.

Prohibición de gravar rentas ficticias, y los principios de igualdad y capacidad económica.

El legislador debe someter a tributación la titularidad de bienes y derechos, teniendo en cuenta el incremento patrimonial obtenido. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava unas ganancias patrimoniales evidentes y a título gratuito, respetándose aquellos principios. Lo que puede atentar contra los principios de capacidad económica y generalidad tributaria, son los amplios beneficios fiscales que últimamente se han generalizado en la normativa autonómica.

En otro orden de cosas, se han establecido en el ordenamiento español varias excepciones, como en el Impuesto sobre el Patrimonio y su límite conjunto para no agotar la referida capacidad económica.

Establece el artículo 31³⁵⁰ de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio que, la cuota íntegra de este Impuesto sobre el Patrimonio con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último. Pero, en el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.

En este sentido con el argumento de la elusión fiscal, se han establecido unas excepciones, como en el caso señalado donde la cuota es constante, dando como resultado un gravamen mínimo sin atender a la realidad de la elusión fiscal, independientemente de que la renta sea pequeña. Ya no es la

³⁵⁰ En la Redacción dada por la Disposición Final Cuarta de la Ley 35/2006.

renta la que determina la capacidad económica del individuo. Se entiende que el contribuyente está eludiendo renta por diversos medios, que en algunos casos es recomendable en términos económicos e incluso protegida por principios constitucionales. Se establece una presunción absoluta, de que en una desproporción entre una renta y un patrimonio, se está eludiendo y no declarando parte de la renta obtenida, compensándose la minoración de la recaudación con un gravamen más sobre el patrimonio, en vez de investigar la elusión de la renta. Es una ficción legal, de obtención de renta, se presume que se está ganando más renta que la declarada, pudiéndose gravar capacidades económicas presuntas.

Esta diferencia de trato, puede ser arbitraria y afectar la excepción al principio de capacidad económica³⁵¹ y al principio de no confiscatoriedad tributaria.

Capacidad económica y extrafiscalidad:

Para infringir el principio de capacidad económica, por ejemplo, por fines *extrafiscales*, deberá ponderarse los bienes jurídicos desde la perspectiva del interés general. El *fin extrafiscal* supone una restricción del derecho a contribuir según la capacidad económica, siendo necesario, a) controlar la *idoneidad* de la medida, b) *su necesidad*, c) la *proporcionalidad* a fin de ponderar la lesión en el principio de capacidad económica y los fines perseguidos bajo la perspectiva del interés general.

La primacía de los objetivos extrafiscales sobre el principio de capacidad económica es instrumental, no absoluta; el origen de los fondos según su capacidad tiene un destino (principios rectores de la política social y económica) que tiene primacía al señalar la finalidad de los poderes públicos, pero sin embargo tales objetivos están subordinados al interés general, art. 128 de la C.E. Si los resultados son desproporcionados respecto del gasto fiscal, o si se favorece desproporcionadamente a los intereses fiscales, el beneficio será inconstitucional. La ponderación de los bienes jurídicos exigirá conocer los efectos prácticos de la disposición, comparando el gasto fiscal con los efectos de la medida sobre la necesidad, mínima lesión y ponderación de los bienes jurídicos afectados, juicio de proporcionalidad a que se refiere la S.T.C. 76/1990, F.J. 9.A. Elementos que han de ser tenidos en cuenta al valorar las reducciones establecidas en el I.S.D.

Aunque el legislador al regular el tributo, “*otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando en cada caso, los límites establecidos en la Constitución*” (S.T.C. 221/1992, 11/12/1992, FF.JJ. 4º y 5º). Así se declara constitucional, la exoneración de los incrementos patrimoniales por su inversión en la adquisición de una vivienda habitual (S.T.C. 27/1981, de 20/07/1981, F.J. 5º), siendo constitucionalmente admisible “*que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento o la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica*

³⁵¹ Sentencia del T.C., 46/2000, de 17 de febrero, sobre el gravamen del 8% para los incrementos de patrimonio irregulares cuando el tipo medio del ejercicio sea cero.

exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquel precepto constitucional quede a salvo, considerando el Tribunal admisible un impuesto extrafiscal que grave la infrautilización de las explotaciones agrarias, aumentando su gravamen según disminuya la producción". (S.T.C. 37/1987, de 26/03/1987, F.J. 13°).

De conformidad con el artículo 53 de la C.E. en el que, con referencia a todos los derechos del Capítulo II, se proclama la vinculación de los poderes públicos, constituyendo el recurso de inconstitucionalidad una garantía de su contenido esencial y su tutela frente al legislador. La contribución individual, de conformidad con el principio de igualdad, se aplica en función de la capacidad económica. Puesto que la capacidad económica es la medida de la igualdad, existe un derecho subjetivo a tributar con arreglo a dicha medida. El citado derecho es una concreción del *derecho fundamental a la igualdad*.

El establecimiento de beneficios fiscales señala RODRIGUEZ BEREJO puede ser constitucionalmente legítimo o venir exigido para la consecución de otros fines constitucionales (singularmente los derechos económicos y sociales del Capítulo III del Título I)³⁵². En tales supuestos, la desigualdad en el tratamiento que el beneficio supone, ha de estar *justificada razonablemente y ser proporcionada al fin perseguido*, como señala el Tribunal Constitucional en S.T.C. 37/1987, F.J. 13.). Introducir el control de proporcionalidad en las desigualdades que se aparten del principio de capacidad económica es necesario, aunque el Tribunal Constitucional parte de un concepto reduccionista de la capacidad económica que hace necesario en un sentido el control de la proporcionalidad, *"basta que dicha capacidad exista, como riqueza o renta real o potencial., para que el precepto constitucional quede a salvo"*, S.T.C. 37/1987.

Los fines *extrafiscales* pueden lesionar el principio de capacidad económica y deberá ponderarse los distintos bienes jurídicos para aceptar su constitucionalidad.

Capacidad Económica y Confiscatoriedad:

Por otra parte, deben de gravarse todas las manifestaciones de capacidad económica coordinadamente, que conjuntamente determinarán el porcentaje de la riqueza que se destinará al sostenimiento de los gastos públicos (50% como máximo en el caso alemán), aunque la jurisprudencia alemana más reciente entiende que no existe este límite y que hay que estar al caso concreto. El saldo contributivo individual permite determinar el límite máximo a la tributación (prohibición de la confiscatoriedad).

En España, el juego de la tarifa y los coeficientes multiplicadores al gravarse las adquisiciones gratuitas, acentúan la progresividad de dicha

³⁵² A. RODRIGUEZ BEREJO, "Los límites constitucionales del Poder tributario en Jurisprudencia Constitucional", en *Sistema Económico en la Constitución Española*, XV Jornadas de Estudio de la DGSJE, Madrid, Ministerio de Justicia, 1994, vol. II, pág. 1314.

tributación lo que acerca su tributación, en casos extremos, hacia el límite de la prohibición de la confiscatoriedad.

Capacidad económica y el principio de igualdad:

La Sentencia 76/1990, F.J. 9.A, en relación con el principio de igualdad ante la Ley General Tributaria, señala que *“Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos”*. Los dos primeros requisitos (a y b) se refieren al principio de interdicción de la arbitrariedad, el tercero, a la proporcionalidad, es decir, la adecuación entre el fin que se persigue y el instrumento que se emplea.³⁵³

Requisitos que son necesarios para considerar aceptable un juicio sobre la constitucionalidad de un gravamen como el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El problema, actualmente, es que el principio de igualdad se ve afectado en dos vertientes. Por una parte, la igualdad del ciudadano que se ve afectada al variar extremadamente el gravamen de unas Comunidades respecto de otras. En según lugar, desde el punto de vista personal, se ven los contribuyentes sometidos a tributación de una manera diferente según la categoría de bienes que conforman el caudal hereditario.

Ponderación de bienes jurídicos garantizados en la Constitución Española:

La jurisprudencia constitucional española no ha establecido una doctrina clara para integrar la ponderación de los bienes jurídicos en el principio de igualdad, limitándose a señalar una incompleta y aislada interdicción de la arbitrariedad.

Si el derecho de propiedad que tiene un carácter limitado, derivado de su función social, subordinándose al interés general. Así la Constitución española recoge la subordinación de toda la riqueza al interés general (art. 128.1 C.E.) y la función social de la propiedad (art. 33 C.E.). La función social constituye un

³⁵³ P.M. HERRERA MOLINA, “Capacidad...”, cit., pág. 91

límite externo al derecho de propiedad³⁵⁴, lo que implica que junto a las facultades, existen una serie de deberes, siendo el deber de contribuir un elemento constitutivo de la función social de la propiedad.³⁵⁵

Es el art. 31.1 de la C.E., el que expresamente consagra el deber de contribuir, que el Tribunal Constitucional alemán respecto al *Impuesto sobre el Patrimonio* de conformidad con el art. 14.2 de la Constitución Alemana que señala que “*el uso de la propiedad sirve por igual al beneficio privado y al interés general*”, afirmó que el límite de la carga fiscal en su conjunto no debía exceder del cincuenta por ciento de los ingresos (potenciales), si bien, más recientemente ha rectificado esta doctrina, considerando que habrá que estar al caso concreto para determinar si una excesiva carga tributaria lesiona el derecho de propiedad.

B) Capacidad Económica e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en su modalidad de “porciones hereditarias” cuenta con una larga tradición en España, habiendo comenzado su cesión desde comienzos de los 80, gravando las transmisiones gratuitas “inter vivos” y “mortis causa”, si bien las primeras soportan una tributación más gravosa al no beneficiarse de las reducciones en la base imponible que se aplican entre parientes cercanos, en la legislación estatal.

Se gravan los incrementos lucrativos que constituyen un elemento determinante de la capacidad de pago como señala FUENTES QUINTANA³⁵⁶, “*aunque hoy la renta es el principal indicador de la capacidad de pago en los sistemas tributarios, la riqueza confiere a sus titulares seguridad, influencia, poder social, independencia, menor necesidad de ahorrar y acceso a mejores oportunidades, de modo que aquéllos en quienes concurren estas circunstancias están en mejor predisposición de pagar impuestos*”. Ganancias lucrativas “sin esfuerzo” sobre las que la mayoría de la Doctrina determina su gravamen de forma sustancial e incluso diferenciadamente. En este mismo sentido el Informe MEADE³⁵⁷ subraya que “*por muy bien que se establezca un sistema de imposición sobre la renta o el consumo, la equidad requiere que el patrimonio en sí se incluya en la base de imposición progresiva.*”

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones fue diseñado en España como un impuesto *complementario* de otras figuras impositivas que suministra una importante información para la gestión de los mismos, así como un tributo *cierre* del sistema. El I.R.P.F. no grava el conjunto de rentas derivadas del capital, por lo que aquel Impuesto de forma progresiva y con unos mínimos exentos razonables podría corregir esta situación, sometiendo a tributación estas fuentes de las que se derivan rendimientos de capital.

La sujeción al *Impuesto sobre transmisiones gratuitas*, supone la no-sujeción de estos incrementos patrimoniales en el *Impuesto sobre la Renta*, siendo sometidas las correspondientes a las personas jurídicas en el *Impuesto de Sucesiones*. Respecto del *Impuesto sobre el Patrimonio*, éste grava el

³⁵⁴ L. M. CAZORLA PRIETO, “Comentario al art. 128 de la Constitución española”, en la obra colectiva dirigida por F. Garrido Falla, *Comentarios a la Constitución*, Madrid, Civitas, 1985, pág. 1879.

³⁵⁵ P.M. HERRERA MOLINA, “Capacidad...”, cit., pág. 95.

³⁵⁶ E. FUENTES QUINTANA, *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*. Madrid, 1990, página 312.

³⁵⁷ Informe MEADE, ..., cit., página 119.

patrimonio de su titular de una manera estática, mientras que el Impuesto de Sucesiones en su versión dinámica, es decir, la transmisión gratuita de los elementos que conforman el patrimonio hereditario.

Se citan en contra del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:

- La declaración de inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Cuarta, Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, más tarde integrada en el artículo 14.7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/2003), que ha sido declarada anticonstitucional por la S.T.C. 194/2000, de 19 de junio, y que establecía en el caso de una diferencia al alza en el valor de un bien o derecho que fuera transmitido “*inter vivos*”, la consecuencia punitiva era la consideración de un incremento patrimonial lucrativo (donación) para el adquirente que había tributado ya a título oneroso.

La ficción de la existencia de una donación en las transmisiones onerosas de ciertos bienes y derechos del artículo 14.7 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que establecía para:

- a) El comprador debía satisfacer el I.T.P. sobre el valor de los comprobado y además el I.S.D. o el I.S., según que fuera persona física o jurídica. Sobre una misma parte de base imponible se pagaban dos impuestos.
- b) El vendedor debía pagar el incremento patrimonial que por transmisiones onerosas le sea exigible y, por el exceso, la cuota exigible por los incrementos derivados de transmisiones lucrativas, si era persona física, o del 35% si era persona jurídica.

El F.J. 8º de la citada sentencia T.C. 194/2000, señala que “*lejos de someter a gravamen la verdadera riqueza de los sujetos intervinientes en el negocio jurídico, hace tributar a éstos por una riqueza inexistente, consecuencia esta que, a la par que desconoce las exigencias de justicia tributaria que dimanarían del artículo 31.1 de la CE, resulta también claramente contradictoria con el principio de capacidad económica reconocido en el mismo precepto*”. El medio que se elija para gravar dicha capacidad económica ha de ser adecuado a la finalidad perseguida, insiste dicha sentencia. Argumento que nada tiene que ver con la capacidad real que el I.S.D. somete a gravamen.

- *El derecho de adquisición preferente* de la Administración sobre los bienes transmitidos que fue derogado por la Ley 25/1998, de 13 de julio. Duramente criticada por CHECA y eliminado en la normativa estatal y autonómica.³⁵⁸ Sin embargo, los territorios históricos de la Comunidad Autónoma vasca, siguen manteniendo este presupuesto.
- La *jurisprudencia constitucional* en contra de gravar la riqueza ficticia o nominal, sin estar fundamentada en una real o al menos “potencial”.
- El tratamiento discriminatorio de las adquisiciones gratuitas “*inter vivos*”.
- El sobregamen de las adquisiciones gratuitas.

³⁵⁸ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto ...cit.*, págs. 72 a 74.

Veamos pormenorizadamente cada una de las alegaciones de inconstitucionalidad.

3.2.2. POSIBLES VIOLACIONES DEL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA

Del tenor del artículo 31.1 de la C.E., podemos constatar que el deber de contribuir se hace de acuerdo con determinados principios constitucionales de Justicia Tributaria³⁵⁹, cuya efectividad pasa por el establecimiento de un sistema tributario que genere ingresos suficientes. El fundamento último del deber de contribuir hay que buscarlo en la configuración, que el artículo 1 de la C.E., realiza del Estado español, superando la concepción odiosa del tributo y su visión restrictiva de los derechos y libertades de los ciudadanos³⁶⁰. Una concreción del genérico principio de solidaridad para sufragar los crecientes gastos del Estado para atender las necesidades colectivas. Se trata de una Hacienda redistributiva que ha reconocido el T.C.³⁶¹ sin que exista previsión constitucional de excepción alguna al deber de contribuir. Aunque de la existencia de otros derechos y libertades protegidos, derive que en ocasiones, se produzca una colisión entre este deber de contribuir, exigiéndose la ponderación legislativa de los diferentes valores constitucionales. Ya que los derechos no son ilimitados³⁶². Por lo que el deber de contribuir queda subordinado al respeto de los principios que deben de informar al legislador en el concreto desarrollo de un sistema tributario justo³⁶³, a través de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad.³⁶⁴

A) Las presunciones en el I.S.D.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: el principio de capacidad económica y las presunciones en dicho Impuesto.

El fundamento del deber de contribuir se basa en el respeto de unos de los criterios de Justicia vinculantes, siendo el de capacidad económica, junto

³⁵⁹ La STC 182/1977, de 28 de octubre (JF 6), señala que “*el deber de contribuir, que el artículo 31.1 de la C.E. hace recaer sobre todos de acuerdo con su capacidad económica, es configurado por la Constitución en un marco global: un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio*”. En el mismo sentido las SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), 37/1987, de 26 de marzo, (FJ 13), 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4), 134/1996, de 22 de julio (FJ 6) y 173/1996, de 31 de octubre, (FJ 3).

³⁶⁰ F. ESCRIBANO LÓPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pág. 211.

³⁶¹ En relación al IRPF como instrumento de redistribución en las SSTC 27/1981, de 20 julio (FJ 4) y 182/1997, de 28 de octubre (FJ 9):

³⁶² STC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 5).

³⁶³ C. LOZANO SERRANO, *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990, pág. 108.

³⁶⁴ El TC ha señalado que “los principios constitucionales no son comportamientos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva a promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de Derecho.” STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10.

con el de igualdad y progresividad, los principios que constituyen el instrumento para la consecución de dicha Justicia. En este sentido, el principio de capacidad económica constituye y fija el presupuesto, además del parámetro y el límite máximo de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Queda el legislador vinculado en el ejercicio de su poder tributario a gravar una riqueza o beneficio, admitiendo el T.C. el gravamen de las capacidades meramente potenciales, cuando se persigan determinados fines de política económica³⁶⁵.

En la lucha contra la elusión fiscal, las ficciones legales, constituyen verdaderas normas tributarias que configuran hechos imponible complementarios con finalidad antielusiva, distintas de los métodos presuntivos o indiciarios de valoración del hecho imponible o de alguno de sus elementos y la determinación de la base imponible, que deben admitir prueba en contrario³⁶⁶. Ficciones legales que deben estar justificadas ante la cambiante realidad económica contemporánea y la eliminación de conductas antijurídicas³⁶⁷. Por lo que debería mantenerse un equilibrio entre el interés público recaudatorio y al derecho de prueba. No basta, en este sentido, razones de agilización y eficacia en la aplicación de los tributos, sino la existencia de otros valores constitucionales que requieran el sacrificio de este principio para conseguir la satisfacción de aquéllos.

Para luchar contra el fraude fiscal se ha utilizado, también, la técnica de las presunciones. El I.S.D. es uno de los Impuestos donde el legislador ha utilizado con más intensidad el siguiente procedimiento: prescindir, en buena medida, de los datos suministrados por los contribuyentes y sustituirlos por los que resultan de la estimación administrativa o por lo que la propia norma establece. Al hecho hereditario, la ley le añade otra realidad por vía normativa.

En este segundo caso, pueden seguirse dos sistemas:

- El *sistema de las presunciones legales*: por las que se afirma que demostrado un hecho se da otro (que con él está relacionado), por suficientemente cierto, sobre la base del juicio de probabilidad de que así suele ocurrir en la generalidad de los supuestos en que ambos concurren y se relacionan. Se distingue *la presunción legal absoluta* que es una institución de derecho probatorio que establece la certeza, por probabilidad lógica, de un hecho B, cuando se haya producido un hecho A. Si ocurre A, se da a B por realizado y probado.³⁶⁸ Si se admite la prueba en contrario, será una *presunción legal relativa*³⁶⁹.

³⁶⁵ SSTC 37/1987, de 26 de marzo, (FJ 13), 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4), 186/1993, de 7 de junio (FJ 4) y 14/1998, de 22 de enero (FJ 11):

³⁶⁶ J. GARCÍA AÑOVEROS:, "Aspectos constitucionales del Derecho a la prueba en el ámbito tributario", en la obra colectiva, *Estudios sobre la Constitución Española*. Homenaje al profesor E. García de Enterría, Civitas, Madrid 1991, Tomo V (Economía y Hacienda, págs. 4032. y ss.

³⁶⁷ E. ESEVERRI MARTÍNEZ: *Presunciones legales y Derecho tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 26.

³⁶⁸ J. GONZÁLEZ GARCÍA Y PÉREZ DE AYALA; "Presunciones y ficciones en materia tributaria", en *Crónica Tributaria*, nº 61, 1992, págs. 47 y sigts.

³⁶⁹ E. ESEVERRI MARTÍNEZ, *Presunciones legales y Derecho Tributario*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 46.

- *Las ficciones legales*: (distintas de las presunciones), donde el legislador opta por afirmar la existencia de hechos que no tienen probabilidad de ser ciertos, aunque no puede descartarse que en algún caso lo sean. *La ficción de derecho*: consiste en el hecho de afirmar que un hecho debe ser considerado, a efectos tributarios, no como el hecho que es, sino como si fuera otro distinto³⁷⁰.

Las *presunciones*, además de ser distintas de las ficciones, no son medios de prueba en sentido técnico, es un instrumento formal destinado a facilitar la labor que desarrolla el órgano jurisdiccional o administrativo, cuando trata de reconstruir y delimitar los hechos que a su consideración se someten. La presunción es una institución probatoria orientada a la fijación de los hechos, a obtener certeza, siquiera aproximada, sobre la realidad analizada en el correspondiente procedimiento. Tiene por la tanto una naturaleza procesal, no material, en el sentido de que no genera derechos ni obligaciones; es un instrumento formal destinado a facilitar a una de las partes interesadas en un procedimiento –normalmente un órgano judicial o administrativo– la demostración de los hechos que hayan de incidir en la resolución del mismo.

La Presunción en el derecho tributario:

La esencia de la presunción es de orden probatorio, es un recurso de naturaleza intelectual que se facilita a la Administración para determinar los hechos que concurren en el supuesto al que debe aplicar el derecho. Las presunciones que imposibilitan o dificultan la prueba en contra, las verdades interinas y las ficciones constituyen además, para HERRERA MOLINA³⁷¹, un punto clarísimo de vulneración de tal principio, en la medida en que es un modo de impedir tributar de acuerdo con la verdadera riqueza disponible del sujeto pasivo.

Si las presunciones legales tienen principalmente una función sustancial y extraprocesal, además de la indirectamente probatoria, darle seguridad a ciertas situaciones de orden social, o político. En Derecho tributario, las presunciones contribuyen a evitar comportamientos defraudatorios y a esclarecer la capacidad económica de los sujetos pasivos, lo que en definitiva es contribuir a la implantación de un sistema tributario justo, asegurar la plasmación de un orden socio-político equitativo. Se trata de una justificación de las presunciones tributarias como recurso contra el fraude, evitar los resquicios por los que se escape la riqueza imponible en detrimento de la justicia. Que toda manifestación de capacidad económica definida como objeto de imposición tribute con arreglo a las normas previstas, sin que mediante el empleo de formas jurídicas diversas se eluda la realización del hecho imponible diseñado por las leyes.

Si la analogía está prohibida, debe, además, evitarse formular hechos imponibles susceptibles de ser defraudados por leyes de cobertura. Por otra parte, junto con el expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria³⁷², se utiliza la técnica de la presunción.

³⁷⁰ J.I. PÉREZ DE AYALA, *Las ficciones en el derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1970, págs. 63 a 70.

³⁷¹ P.M. HERRERA MOLINA, *La capacidad...*, cit, pág.176

³⁷² Artículo 15 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Para prevenir ese fraude, la mejor forma es definir los hechos imponible donde se prevengan las conductas fraudulentas, preservando la seguridad jurídica sin que se conculque la necesaria justicia tributaria. Otra forma de prevenir el fraude a la ley tributaria, son las presunciones. La presunción es una institución procesal cuya finalidad es facilitar la prueba a aquella parte en cuyo favor se establece, en el que existe un juicio de probabilidad.

Distinto es la figura de la ficción, que es un expediente normativo de orden sustantivo cuyo objetivo es regular las relaciones entre ciudadanos y éstos con la Administración. Si se configura una deuda tributaria merced a elementos ficticios que nada tengan que ver con la riqueza imponible del sujeto pasivo de la obligación, se conculcaría el principio de capacidad económica³⁷³. Así al definirse el *ajuar doméstico* como materia del Impuesto sucesorio superando la noción civil del mismo, se manifiesta la autonomía del derecho tributario, pero puede conculcarse aquel principio.

Para las presunciones se requiere el cumplimiento de obligaciones tributarias fundadas en capacidades económicas hipotéticas, aunque no necesariamente efectivas, lo que podría conculcar el principio de capacidad económica. No obstante, el artículo 31 de la C.E., señala firmemente que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. No de acuerdo con su capacidad económica efectivamente probada o debidamente acreditada. De manera que serían válidas las presunciones “*iuris tantum*” establecidas por el ordenamiento jurídico, siempre que estén fundadas en capacidades económicas hipotéticas de una manera razonable y proporcionada, permitiendo al contribuyente romper dicha presunción. Sin que se produzca la indefensión del interesado, al mismo tiempo que basar la presunción de una hipotética capacidad económica dentro de los parámetros constitucionalmente admitidos.

La C.E. no establece nada respecto al método que habrá de seguir la Administración Tributaria para estimar la capacidad económica que tiene cada ciudadano. Toda estimación de dicho índice se puede reconducir en último extremo a una presunción, en la aceptación común del término. Las presunciones actúan en el ámbito de la prueba, son instituciones de orden procesal, que facilitan la fijación formal de los hechos. Lo que planteará problemas de adecuación constitucional con respecto al principio de tutela judicial efectiva, *no en relación con la capacidad económica*. Los elementos esenciales de todo tributo deberán respetar como punto de referencia fundamental la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. En el presupuesto de hecho definido como hecho imponible debe reconocerse una determinada capacidad económica. Las presunciones no delimitan el objeto imponible y no pueden conducir a la tributación más o menos arbitraria, de auténticas capacidades ficticias. Contribuirán, por tanto, a esclarecer los supuestos y facilitarán su prueba.

Las presunciones legales son absolutas, mixtas y relativas, en función de si se admiten, alguna o todo tipo de pruebas en contrario. Las hay de carácter general, relativas al hecho imponible, sujeto pasivo y base imponible.

En relación con la tributación de las adquisiciones gratuitas. Las transmisiones de bienes están sometidas a una tributación más gravosa en el

³⁷³ J.A. ROZAS VALDÉS, *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF-Marcial Pons, 1993, pág. 42

I.S.D que por transmisiones, por lo que se establece una serie precauciones entre parientes.

El Impuesto sucesorio, pese a considerarse complementario del Impuesto sobre la Renta, tiene una estructura propia, unos elementos de cuantificación específicos, una ideosincracia, en fin, particular, diferenciada del I.R.P.F. No obstante, una restricción del derecho de prueba que no permita tributar con arreglo con arreglo a los rendimientos reales puede infringir la tutela judicial efectiva (*presunciones iuris et de iure*) y lesionar el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica.

B) El abuso de presunciones y su repercusión en el principio de capacidad económica

La regulación del I.S.D., para evitar la elusión fiscal en determinados supuestos, establece unas presunciones tendentes a impedir la misma:

- *Unas se refieren a la misma realización del hecho imponible*: el artículo 4 de la Ley dispone tres presunciones “*iuris tantum*” tendentes a evitar que determinas transmisiones y otras anteriores al devengo del Impuesto sucesorio, permitan a los contribuyentes escapar al pago del impuesto.
- *Otras inciden sobre la base imponible del tributo*: el artículo 11 contempla presunciones “*iuris tantum*” tendentes a favorecer la adición de bienes, a la vez que no pierde la ocasión de sumarse a las presunciones generales establecidas en la L.G.T. y también a las previstas en el Impuesto sobre el Patrimonio. Así se presume, un valor general para el ajuar doméstico del 3% del importe del caudal relicto, artículo 15, así como se da por cierto que las adjudicaciones se hacen por partes iguales, artículo 27.1 de la Ley del I.S.D.³⁷⁴

La gran diversidad y el gran número de presunciones demuestran el temor del legislador, a la ocultación de los hechos y bases en el momento de tributar, así como un temor a que la Administración resulte incapaz de detectar y cortar las vías de fraude³⁷⁵, asumiendo unas actitudes defensivas que afectan al hecho y la base imponible del Impuesto, que pueden generar una tributación ilegítima (sobre una riqueza inexistente o indefinida, gravando una capacidad económica irreal), al mismo tiempo que ³⁷⁶ afectan al principio de certeza y de

³⁷⁴ J. RECUERO ASTRAY,...cit., pág. 8., “frente al sistema del caudal relicto, el gravamen de las participaciones individuales es un tributo básicamente subjetivo, al girarse en función de lo que cada cual adquiere y de su relación personal con el causante. En consecuencia, se dice que pondera mejor la capacidad e pago del adquirente y sus circunstancias subjetivas; por otra parte, la división de la herencia atenúa la progresividad total sobre el patrimonio relicto, lo que incentiva la dispersión del patrimonio entre los herederos. En este sentido se dice que es menos redistributivo por la vía presupuestaria pero más redistributivo por el estímulo a la dispersión; sin embargo, el hecho de que se diferencia la progresividad sobre una misma participación en función de la relación personal con el causante propicia que esta dispersión se efectúe dentro de los límites más próximos del parentesco familiar”.

³⁷⁵ J.A. ROZAS VALDÉS, *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*,, cit. , pág.43

³⁷⁶ CORONAS I GUITART,cit., pág. 44, la Ley “establece una gran cantidad de ficciones, derivadas de la siempre desaconsejable desconfianza del legislador hacia el contribuyente, incompatibles con los principios de certeza y de defensa, que estimulan la imaginación del contribuyente evasor y perjudican al de buena fe”.

defensa. Como señala PÉREZ DE AYALA³⁷⁷ es en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones donde más prolíficamente se ha utilizado.

Presunciones en auxilio de la gestión tributaria que resulta incompatible con el derecho a “*utilizar todos los medios de prueba pertinentes para la defensa*”, derecho constitucionalmente reconocido en el artículo 24.2 de la Constitución. En el momento actual de desarrollo de la Administración Tributaria como señala CHECA³⁷⁸ no están justificadas, pudiendo infringir otros principios constitucionales como pueden ser el de igualdad o el de capacidad económica, de acuerdo a las SS.TC. 46/2000, de 17 de febrero y 194/2000, de 19 de julio.

Sin embargo, ha de estudiarse si realmente en cada caso se infringe los principios antes enunciados, o si realmente nos encontramos ante supuestos que facilitan a la Administración el control de determinadas conductas de los administrados.

C) Presunción del valor del “ajuar doméstico”

La Ley del I.S.D. adjudica al mismo un valor determinado, el 3% del caudal relicto del causante y como señala HERRERA MOLINA, éste es un criterio de valoración burdo y, en muchas ocasiones, por encima de la realidad. Al mismo tiempo que hay que tener en cuenta los hábitos cambiantes de consumo y las diferencias entre las distintas familias, pueden llevar a resultados desproporcionados. Que podría haberse sustituido por la fijación de un porcentaje más reducido para bienes muebles no inventariables, cuando la masa hereditaria superase determinadas magnitudes. En vez de establecer una tributación a tanto alzado debido a la imposibilidad de control que puede someter a gravamen, en algunos casos, una capacidad económica *inexistente*, vulnerando el citado principio constitucional³⁷⁹, al constituir el legislador sobre un hecho inexistente una categoría jurídica.

Como enuncia HERRERA MOLINA, esta norma de valoración no busca la mayor justicia del Impuesto a través de una simplificación, sino de recuperar parte de la recaudación perdida por el fraude, repartiéndola entre todos los contribuyentes. Que ocasiona un trato desigual entre los contribuyentes, al no coincidir con su verdadero valor, que somete a tributación un hecho alejado de

³⁷⁷ J.L. PÉREZ DE AYALA, prólogo a la obra de ROZAS VALDES, *Presunciones y figuras afines*,..., cit. pág. 8. “*para luchar contra el fraude , el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es uno de los impuestos donde el legislador ha utilizado con más intensidad el siguiente procedimiento; prescindir, en buena medida, de los datos suministrados por los contribuyentes y sustituirlos por los que resultan de la estimación administrativa o por lo que la propia normativa establece*”.

³⁷⁸ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión*, cit., págs. 59 y 60. “*En la actualidad, cuando la Administración, en virtud de los preceptos legales contenidos tanto en normas generales como en las que disciplinan los tributos en particular, tiene a su disposición, o puede solicitar la práctica totalidad de los datos con trascendencia económica que realizan no sólo los sujetos pasivos, sino cualesquiera personas que con ellos mantienen relaciones de aquella índole, no parece tener mucho sentido que se mantengan las presunciones y las ficciones, haciendo recaer sobre los interesados la prueba de que no se ha realizado un hecho imponible gravable en este impuesto, o ninguna adquisición que motive la exigencia del mismo, pues eso, y no otra cosa , es lo que en último término significan las presunciones y las ficciones establecidas por el legislador en este tributo a modo de “muletas”, como en alguna ocasión han sido denominadas*”.

³⁷⁹ A. PITA GRANDAL, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria*, Marcial Pons, Madrid 1998, pág. 122.

la verdadera capacidad económica, generando una injusticia en cada contribuyente aunque sea en pequeña cuantía.

No se respeta, además, el principio de capacidad económica, al aplicarse con independencia del ajuar del difunto, aunque se admita la prueba en contrario, pues está resulta imposible. De ahí que deba concluirse en la inconstitucionalidad de la norma³⁸⁰, siendo necesaria la reforma de dicho precepto.

D) Presunciones del artículo 4

El apartado 1 del artículo 4 de la Ley 29/1987, establece la presunción de la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obran en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios. Presunción que puede servir para gravar la transmisión lucrativa de bienes y derechos, vía sociedades, mediante la realización de sucesivos negocios indirectos con esa finalidad. Del mismo modo, el apartado 2 del mismo artículo 4 recoge la presunción, de una adquisición a título oneroso, realizada por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos.

En ambos casos se trata de presunciones “*iuris tantum*” ya que si expresamente el señalado apartado 2, establece que se presumirá lo señalado, “*a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin*”. El apartado tercero establece, además, el trámite previo de audiencia a los interesados para que formulen las alegaciones y pruebas correspondientes en ambos casos.

Ambas presunciones, son lógicas, razonables y proporcionadas con el fin perseguido, sin que pueda achacarse su presunta inconstitucionalidad al violar el principio de capacidad económica. Del mismo modo, debe considerarse ajustada a derecho, la responsabilidad subsidiaria establecida en el artículo 8, para los intermediarios financieros, las entidades de seguros y los mediadores que hayan intervenido en la entrega de cantidades o títulos.

E) Adición de bienes en las Adquisiciones “mortis causa”

El artículo 11, sobre adición de bienes, señala una serie de presunciones a la hora de conformar el caudal hereditario, que son “*presunciones iuris tantum*”, ya que el apartado 2 de dicho artículo señala que, en el supuesto que

³⁸⁰P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad económica...*, cit., págs. 376 a 379. “*estamos ante una norma de simplificación basada en consideraciones antidefraudatorias y de practicabilidad que restringe el derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica efectiva. El legislador tiene en cuenta la normal existencia de un cierto ajuar doméstico, difícil de inventariar y de imposible control por la Administración, y pretende someterlo a gravamen mediante un criterio de cuantificación a tanto alzado*”, pág. 253.

los interesados rechazasen dicha incorporación, se excluirá el valor de éstos de la base imponible, hasta la resolución definitiva en vía administrativa de la cuestión suscitada, pudiendo, por tanto, formular las alegaciones correspondientes en el procedimiento y plantear los recursos correspondientes. Además, el apartado 3, permite la deducción de los pagos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuando sea la cuota del Impuesto sobre sucesiones mayor.

En virtud del aparato 1 del señalado artículo 11, se adicionarán los bienes que hubieran pertenecido al causante de la sucesión hasta un año antes de su fallecimiento, los bienes adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante y nuda propiedad por el heredero los 3 años anteriores a su fallecimiento, así como los bienes transmitidos por el causante los 4 años anteriores a dicha fecha, reservándose el usufructo de los mismos, y los valores depositados y endosados, pero no retirados con anterioridad al fallecimiento.

Son, también, presunciones “iuris tantum” que no violan el principio de capacidad económica y que puedan considerarse proporcionadas con la finalidad que se trata de conseguir, evitar la elusión del Impuesto. Aunque, dado el nivel de desarrollo de la Administración Tributaria pueden considerarse en cierta manera como innecesarias.

F) Acumulación de Donaciones

El artículo 30 de la L.I.S.D. señala que las donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán como una sola transmisión a los efectos de la liquidación del impuesto. Para determinar la cuota tributaria se aplicará, a la base liquidable de la actual adquisición, el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones acumuladas. Esta misma regla se aplica, donaciones y demás transmisiones “inter vivos” equiparables y acumulables a la sucesión que se cause por el donante a favor del donatario, siempre que el plazo que medie entre ésta y aquéllas no exceda de cuatro años. Será la base liquidable, la suma bases liquidables de las donaciones anteriores y la de la adquisición actual.

Para un sector doctrinal³⁸¹, se trata de una norma de aplicación automática de derecho material para la determinación de la base imponible, reguladora de un elemento esencial del Impuesto y de aplicación directa. Que se configurara como una ficción que finge la adquisición de lo transferido en una sola operación en lugar de haberse producido a lo largo de los distintos negocios jurídicos. Que parece coordinada con una presunción común de fraude.

Lo cual podría contravenir el principio de capacidad económica, al gravarse una capacidad inexistente como consecuencia de la citada acumulación³⁸². Aunque, al propio tiempo que una ficción legal, puede

³⁸¹ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto ...cit.*, págs. 62 a 74

³⁸² J.J. FERREIRO LAPATZA, “poder tributario y tutela judicial efectiva”, Tres lecciones magistrales, Universidad de Barcelona-Marcial Pons, Madrid, Barcelona, 1998, pág. 69.

considerarse como una *norma antielusión específica*, como otras de nuestro ordenamiento jurídico, que está justificada para evitar el fraccionamiento de la base imponible en las donaciones y su tarifa progresiva. Así también, se recoge en el derecho comparado. Una norma antielusión razonable y adecuada al fin perseguido, estando plenamente justificada, que tiene su correspondiente representación en derecho comparado.

G) Deudas Deducibles en las Donaciones

Si en las transmisiones por causa de muerte, el artículo 13 de la L.I.S.D. permite la deducción las deudas que dejare contraídas el causante de la sucesión siempre que se acredite en documento público y privado, en coherencia con el concepto de base imponible establecido en el artículo 9, es decir, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles. Salvo las deudas contraídas con las personas a que se refiere el propio artículo 13³⁸³, lo que podría generar que se grave una mayor capacidad de la existente.

Sin embargo, en las donaciones, serán deducibles las cargas al igual que para las sucesiones, y las deudas que estuviesen garantizadas con *derechos reales* que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada. Esta regulación es coherente con el concepto de sucesión que tiene nuestro Código Civil en su artículo 659, en que la herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona, que no se extingan por su muerte.

Mientras que en las donaciones, no se integran la totalidad de los bienes, sino que la base imponible estará formada por el valor de los bienes y derechos adquiridos, siendo deducibles, artículo 17, las deudas que estuviesen garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos y en tanto que el adquirente asuma la obligación de pagar la deuda. La base imponible se determinará por la diferencia entre el valor real y la deuda asumida por el adquirente, negándose la deducción de las deudas correspondientes a los bienes donados que no estén garantizadas con un derecho real sobre los mismos bienes, aunque se acredite la deuda por documento público o por documento privado que reúna los requisitos del artículo 1227 del Código Civil.

Esta medida es coherente con el concepto de derecho real de garantía del artículo 1857 del Código Civil, que exige su constitución para asegurar el pago de una obligación y que recae sobre un bien de su propiedad. Así, en el caso de muerte se transmiten todas las deudas, como señala el artículo 659, antes citado, mientras que en la donación de un bien sobre el que recae la garantía de una deuda, se transmite la titularidad del citado bien sin que vaya acompañado de la señalada deuda.

En este sentido, el artículo 17 de la L.I.S.D. admite la deducción, cuando el donatario asume la deuda del bien gravado con un derecho real de garantía. En donde, el bien gravado constituye la garantía de la referida obligación,

³⁸³ Herederos y legatarios de parte alicuota, y los cónyuges, ascendientes, descendientes o hermanos de aquellos que renuncien a la herencia.

derivándose como valor del bien a integrar en la base imponible del impuesto, el valor real de dicho bien menos la deuda garantizada cuando es asumida. Lo que respeta estrictamente las exigencias derivadas del principio constitucional de capacidad económica.

Por lo que, de nuevo, debemos rechazar los argumentos de inconstitucionalidad con relación al principio de capacidad económica, aunque se citan en contra del mismo la sentencia del T.C. 46/2000, de 17 de febrero, que declaró inconstitucional la aplicación a las rentas irregulares del tipo medio de gravamen, ya que se vulneraba el principio de capacidad económica a pesar de su finalidad antielusiva, FF.JJ. 7º y 8º; así como, la sentencia 194/2002, de 19 de julio, sobre la Ley de Tasas, y las sentencias 221/1992 (F.J. 4º) y 214/1994, F.J.5º, sobre acumulación de rentas del cónyuge.

H) Capacidad Económica y Devengo

El artículo 24.1 de la Ley 29/1987 establece el momento del devengo para las adquisiciones “mortis causa” en el día del fallecimiento del causante, aunque el hecho imponible es la adquisición de los bienes y derechos por vía hereditaria.

De este modo el devengo y la exigibilidad ³⁸⁴ pueden anticiparse hasta el momento en que los bienes y derechos del causante se integran en la titularidad de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones. Sin embargo, el gravamen es requerido a los herederos marcados previamente por la Ley (bien por vía testamentaria o por sucesión intestada), los potenciales adquirentes de los bienes, aunque no hayan integrado los bienes en su patrimonio. La posibilidad de pedir aplazamiento y fraccionamiento prevista en el artículo 90 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto, de prórroga en la presentación de documentos recogida en el artículo 68 de la norma reglamentaria y la suspensión de los plazos de presentación del artículo 69 que comenzarán cuando sea firme la resolución judicial, pueden aliviar el problema. Aunque como señala HERRERA MOLINA no es excesivamente generoso el legislador si lo comparamos el de otros países.³⁸⁵

la Ley del Impuesto desconoce que el heredero dispone de un plazo de 30 años para aceptar la herencia, y se adopta la tesis germanista, consistente en que la transmisión se produce por el mero hecho del fallecimiento del causante, frente a la romanista, que exige en todo caso la aceptación del heredero³⁸⁶. Razones de orden práctico impiden dejar el devengo al momento de la aceptación, ya que ello llevaría consigo la permanencia de la interinidad mientras el heredero mantenga su derecho a aceptar o rechazar la herencia y no prescriba tal derecho. Además, ello iría en contra del derecho de la Hacienda Pública a percibir un ingreso en virtud de una capacidad económica manifestada en el momento del fallecimiento, no de la aceptación del heredero.

³⁸⁴ El artículo 67 para la presentación de la declaración y el artículo 87 para la de la autoliquidación del RD 1629/1991, de 8 de noviembre, que aprueba el Reglamento del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece un plazo de seis meses a contar desde el día del fallecimiento.

³⁸⁵ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica...* cit., págs. 389 – 390.

³⁸⁶ F. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones*, Comares, Granada, 1992, págs. 330 -331

Determinar con certeza a quién ha de atribuirse dicha riqueza o cuánta de esa riqueza le corresponde en el momento del fallecimiento del causante, no siempre es posible. En este período de tiempo se ha decidido señalar el momento del fallecimiento como para el nacimiento de la obligación, cuando la riqueza puede que no se encuentre materialmente a disposición del contribuyente por la que se le quiere gravar.

El Tribunal Constitucional señaló en la sentencia 37/1987 que podía gravarse la riqueza meramente *potencial* con relación a la constitucionalidad del *Impuesto sobre Tierras Infrautilizadas* de Andalucía. La riqueza que la tierra infrautilizada no producía, pero debidamente explotada sí podía producir. Este Impuesto con finalidad *extrafiscal estableció el gravamen* de esa riqueza potencial y fue admitido por nuestro Tribunal Constitucional.

¿Se grava la riqueza en potencia del causahabiente cuando se ubica el devengo en el momento de la muerte del causante?³⁸⁷ El T.E.A.C. en Resolución de 7 de octubre de 1992 diferenció entre la adquisición civil y la fiscal. Sin embargo, la adquisición de bienes y derechos por herencia o legado es el hecho imponible del impuesto (artículo 3.1ª), que puede entenderse en sentido material, civil, cuando se refleje el incremento de riqueza del causahabiente como sujeto pasivo del Impuesto de Sucesiones.

No obstante, en este caso se trata de una riqueza real que se transmite desde el momento del fallecimiento, retrotrayéndose los efectos de la aceptación, artículo 657 del Código Civil, aunque esa riqueza no pueda convertirse en dinero de forma inmediata.

No se establece un pago definitivo del tributo con anticipación a la realización efectiva del hecho imponible, sino que se devenga antes de su aceptación, que se retrotrae al momento de ese devengo. Se somete a gravamen a quien en el momento del devengo puede no conocer que es heredero o su cuantía. Así, en la sentencia del T.S.J. de Cataluña de 27 de noviembre de 1997 con relación al artículo 69 del Reglamento en materia de suspensión de los plazos para entregar la declaración, señaló en el supuesto de una herencia abintestato que el devengo se produce cuando lo determine el auto judicial.

El legislador, sin embargo, atiende al momento de producirse la sucesión con la muerte del causante sin esperar a determinar quiénes son los herederos, anticipando el hecho imponible, prescindiendo en la determinación del sujeto pasivo del concepto de heredero, que se produce cuando acepta la herencia. Sin embargo, sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento, ya que el artículo 657 del Código Civil, recoge que los derechos a la sucesión de una persona se transmiten desde el momento de su muerte. Cuando los herederos están ya determinados en el momento del fallecimiento, ya sea por vía legal o testamentaria. Por lo que no puede remitirse el devengo a un acontecimiento posterior que no se sabe cuándo tendrá lugar (cuando se declare judicialmente o cuando se acepte la herencia).

³⁸⁷ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica* ... cit., pág. 119. “al estudiar la doctrina alemana en relación con el principio de capacidad económica señala, a) el impuesto no debe gravar la capacidad productiva”, sino la riqueza obtenida efectivamente; b) no cabe establecer presunciones *iuris et de iure* que imputen una riqueza meramente “probable” al contribuyente; c) no cabe gravar rendimientos puramente nominales”.

La duda que puede plantear este régimen sobre su adecuación a la Constitución y a los principios de capacidad económica y de seguridad jurídica, con la existencia de un pago definitivo y anticipado, que puede ser muy anterior al efecto adquisitivo y generador de riqueza³⁸⁸ que acompaña al hecho imponible. Queda disipada al no poder quedar el devengo del Impuesto a la voluntad del sujeto pasivo y con ello, la posible prescripción de la obligación tributaria.

En el derecho comparado encontramos la misma solución. Esto sucede en Bélgica, Dinamarca, E.U.A., Reino Unido, etc. En E.U.A. los herederos y legatarios reciben la herencia una vez se hayan descontado los impuestos, pudiéndose valorar los bienes 6 meses después de la muerte o en la fecha de fallecimiento.

I) Gravamen de las ganancias patrimoniales en el Donante

Para CHECA existe una violación del principio de capacidad económica al gravarse la ganancia patrimonial en el donante a efectos del I.R.P.F., cuando no existe tal capacidad económica sino una salida de un bien. Sin embargo, esa salida del bien, es un acto graciable, habiendo aumentado la capacidad económica del donante durante la titularidad del bien, debiéndose someter a tributación en el momento de la transmisión. Cuando se cumplen los requisitos establecidos en el Impuesto sobre la Renta, la alteración en la composición del patrimonio y la variación del valor de un bien. Sin que exista una razón para la exención.

La salida del bien es un acto de libre disposición equivalente al consumo, no siendo representativo para la supresión de las ganancias patrimoniales del donante, el hecho de haber sido sometido el bien a tributación del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Bienes Inmuebles (I.B.I.), cuyas bases imponibles no son representativas al estar basadas en un valor catastral no actualizado, debiendo considerarse que estos Impuestos son los que deberían desaparecer como señala HERRERA MOLINA³⁸⁹.

No obstante deberían gravarse la capacidad real, debiendo tener la justicia tributaria en cuenta las ganancias procedentes de la devaluación monetaria³⁹⁰, donde no existiría una capacidad económica gravable³⁹¹, la existencia de coeficientes de actualización para evitar un gravamen de una renta ficticia en contra del artículo 31.1 de la C.E.

No obstante, habrá que buscarse una solución razonable y adecuada a la sobreimposición que se deriva del gravamen de las ganancias patrimoniales en el donante y la adquisición gratuita en el donatario que puede llevar sobre un mismo bien hasta el tipo 124,6% (ahora del 99,6%), por el juego de las tarifas y el coeficiente multiplicador del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el tipo del 18% en el Impuesto sobre la Renta.

³⁸⁸ L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ..., cit., pág. 68.

³⁸⁹ M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*, ..., cit., pág. 75

³⁹⁰ L. DÍAZ PICAZO, *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*, Vol.I., teoría del Contrato, Tecnos, Madrid 1983, págs. 466 y 467.

³⁹¹ RICHARD GOODE, *El Impuesto sobre la Renta*, IEF; Madrid, 1973, pag. 225

J) Donaciones en especie

Las donaciones en especie habían de contabilizarse a medida que los bienes vayan amortizándose, pero tal criterio a juicio de R. FALCÓN Y TELLA era difícil compatible con el principio de capacidad económica ya que equivaldría a la exención.³⁹² Sin embargo, la ley 13/1996, de 30 de diciembre, en su D.A. 18.^a resolvió este problema. Actualmente el artículo 15.3 de la L.I.S. señala que la integración en la base imponible se realizará en el período impositivo en que se realicen las operaciones. Para el transmisor, integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable. Para la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido. La integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

K) Gravamen de acuerdo con el Patrimonio Preexistente

Este sistema de determinación de la cuota tributaria del Impuesto, mediante el que se produce una multiplicación de la cuota a medida que el patrimonio del sujeto pasivo se incrementa, ha sido fuertemente criticada.³⁹³ Ya que si lo que se pretende es aumentar la redistribución del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, se ha excedido de esta finalidad, ya que lo que se debe proceder a redistribuir a través de este Impuesto es la riqueza gravada por el mismo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la que viene enmarcada en su hecho imponible y no la que queda fuera del impuesto. Al mismo tiempo que genera una serie de distorsiones al aumentar la tarifa hasta límites bastante elevados.

Esta medida aislada en el ordenamiento jurídico tributario y que no aparece en el derecho foral y comparado³⁹⁴, tampoco se ha llevado a cabo, por ejemplo en el I.R.P.F., donde no se tiene en cuenta el patrimonio previo de los contribuyentes, por ejemplo al graduar la cuota de las ganancias patrimoniales a un tipo proporcional en función del patrimonio previo, puede producir resultados contraproducentes³⁹⁵. Se debe redistribuir la riqueza que se adquiere con la herencia o la donación, que es la riqueza gravada por el impuesto lo que constituye su hecho imponible y ninguna otra, del mismo modo que tampoco el I.R.P.F. grava el patrimonio previo del contribuyente, señala CAAMAÑO ANIDO³⁹⁶

³⁹² R. FALCÓN Y TELLA, “Una corrección al criterio contable no prevista expresamente: las donaciones en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, en *Quincena Fiscal*, 1996, marzo-I, pág. 5.

³⁹³ E.SIMÓN ACOSTA, *Base Liquidable, Tipos de Gravamen y Deudas tributarias*, ..., cit., pág. 239.

³⁹⁴ Algunas Comunidades han aprovechado para establecer coeficientes reductores.

³⁹⁵ R. FALCÓN Y TELLA, “ Las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en materia de vivienda habitual y empresa familiar”: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos”, *Quincena Fiscal*, nº 8, abril, 1999, pags. 5 a 8.

³⁹⁶ M.A. CAAMAÑO ANIDO, *Régimen Fiscal de las donaciones*, IEF, IEG-Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 307 y 308.

La figura de los coeficientes multiplicadores no ha sido recogida en el derecho foral, ni es usual en el derecho comparado, salvo en alguna excepción, como en Luxemburgo y la República Checa. Pero en ningún caso se tienen en cuenta el patrimonio preexistente, ya que se debe gravar la riqueza que se adquiere con la herencia o la donación, y ninguna otra, al igual que ocurre en el Impuesto sobre las Personas Físicas.

L) Partición hereditaria

El artículo 27 de la L.I.S.D. establece la consideración, que con independencia de las particiones, se considera que la base imponible será la que venga determinada por las disposiciones sucesorias con estricta igualdad. Esta norma es coherente con las reglas que sirven para determinar los bienes adquiridos por los herederos, pues no deben quedar las normas fiscales al arbitrio de lo que puedan determinar los causahabientes. Por tanto, no consideramos fundadas las críticas contra este precepto. En efecto, si el artículo 1061 del Código Civil señala que en la partición de la herencia se ha de guardar la posible igualdad, haciendo lotes o adjudicando a cada uno de los coherederos cosas de la misma naturaleza, calidad o especie. De ello se deriva que, los herederos adquieran la propiedad exclusiva de los bienes que le hayan sido adjudicados (artículo 1068 del Código Civil), ello no significa que la norma tributaria haya de aplicarse conforme a la citada partición.

En definitiva, salvo la objeción con relación al ajuar doméstico, no existen argumentos sustanciales que indiquen que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la normativa estatal, infrinja el principio de capacidad económica.

3.2.3. EI PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

El principio de seguridad jurídica aparece recogido en el artículo 9.3 de la C.E. La previsibilidad destaca en el contenido del citado principio (previsibilidad objetiva de las consecuencias jurídicas de los particulares, *el Vorhersehbarkeit* de la jurisprudencia constitucional alemana), que el T.C. ha resumido en la seguridad jurídica como “suma de certeza y legalidad”, que impide la arbitrariedad de los poderes públicos³⁹⁷ para conseguir la confianza de los ciudadanos. Esto exige el empleo de una correcta técnica jurídica a pesar de la complejidad de la realidad económica y su trepidante evolución y la pretensión de la lucha contra la elusión fiscal. Sin embargo, la promoción de la seguridad jurídica reclama que los ciudadanos posean una razonable convicción de la correcta aplicación de la legalidad, para conjugar los principios tributarios (capacidad económica, generalidad, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad) con el de seguridad jurídica y conseguir la anhelada justicia tributaria.

Infracción del Principio Constitucional de Seguridad Jurídica:

Existen presunciones a la realización del hecho imponible (artículo 4 L.I.S.D.), para tratar de evitar transmisiones anteriores al devengo que permitan

³⁹⁷ STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10. STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ.5º.

eludir el Impuesto. Otras presunciones afectan a la base imponible (artículo 11 L.I.S.D.), con la posibilidad de adicionar a los bienes declarados otros que jurídicamente no pertenecían al causante en el momento del fallecimiento (bienes del causante que hubieran pertenecido al causante de la sucesión hasta 1 año antes de su fallecimiento, así como los bienes y derechos adquiridos durante los 3 años anteriores a su fallecimiento y los bienes y derechos transmitidos por el causante durante los 4 años anteriores a su muerte, junto a las presunciones sobre valores y efectos depositados y a los valores y efectos nominativos). Finalmente, al determinar el valor general del ajuar doméstico, art. 15 L.I.S.D., en el 3% sobre el valor del resto de los bienes que integran el caudal relicto del fallecido, (salvo justificación).

Tantas presunciones generan inseguridad, frente al temor a la ocultación y a la imposibilidad de atajar el fraude, pudiendo recaer la tributación sobre una riqueza inexistente, infringiendo el principio de capacidad económica y el principio señalado en el artículo 24. 2 de la C.E., reconociendo al ciudadano la utilización de todos los medios pertinentes de prueba para su defensa. Fue significativo el artículo 14.7 de la L.T.P.A.J.D. al considerar una ficción de la existencia de una donación en la transmisión onerosa de determinados bienes, por la diferencia entre la cantidad consignada como precio (independientemente de que ésta sea la realmente satisfecha) y la que resulte del valor administrativamente comprobado, declarado inconstitucional.

Sin embargo, ya hemos resaltado anteriormente, que la mayoría de dichas presunciones son razonables, proporcionadas y adecuadas a la finalidad perseguida, así como admiten la prueba en contrario, permitiendo al sujeto pasivo la aportación de las pruebas correspondientes, por lo que no puede considerarse conculcado el señalado artículo 24.2 de la C.E., ni el principio de capacidad económica del artículo 31. Aunque puede reconocerse su gran número que contrasta con el desarrollo de una Administración Tributaria moderna. No obstante, es mayor la problemática que dimana del Impuesto en materia de valoración.

A) Inseguridad Jurídica en materia de Valoraciones

La Ley 29/1987, habla de valor real, pero no lo define, convirtiéndose en un concepto jurídico indeterminado, dejándose un amplio espacio a la Administración para fijarlo a sus intereses. Valor real o de mercado son conceptos jurídicos indeterminados. Por lo que deberían regularse los criterios de medición y que su regulación no infrinja el principio de seguridad jurídica como señala GARCÍA NOVOA³⁹⁸. Cuando además, se habrá valorado a efectos de otros Impuestos que gravan el patrimonio de forma estática, Impuesto sobre el Patrimonio, o dinámica Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (I.T.P.A.J.D.)³⁹⁹. Lo que plantea la disyuntiva entre unicidad de valoraciones y estanqueidad. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produce una inseguridad jurídica al disponer la Administración de un margen de apreciación, que puede afectar al

³⁹⁸ C. GARCÍA NOVOA, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid 2000, págs. 269 y 270.

³⁹⁹ J.A. ROZAS VALDES, “Valoración y comprobación de valores en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, REDF, nº 656, Civitas, 1990, pág. 18 y 19.

principio de igualdad y de reserva de ley. El propio T.C. en la citada sentencia nº 194/2000, sobre la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos, subrayó los inconvenientes que derivan del carácter extremadamente indefinido del término “valor real”, en su Fundamento jurídico 7º señala que, *“Tampoco puede afirmarse que declarar una “valor real a efectos del ITP una magnitud diferente en más de un 20% al valor comprobado por la Administración sea una conducta de la que razonablemente pueda presumirse que, en la mayoría de las ocasiones, se está ocultando el precio real de la transmisión. Tal conjetura sería lógica y razonable si nuestro ordenamiento fijará el contenido exacto de la expresión “valor real “que emplea el art. 10 LITP. Sucede, sin embargo, que el “valor real” – al que debe reconducirse el valor comprobado del que habla la Disposición Adicional Cuarta- es una magnitud indeterminada, en tanto que ni determina qué debe entenderse por valor real, ni especifica los parámetros que deben emplear en todo caso los sujetos pasivos del ITP para determinarlo, razón por la cual las discrepancias en relación con la valoración de bienes y derechos no sólo son lógicas y razonables, sino incluso frecuentes. Esta dificultad de determinar el valor real viene a reconocerse por el propio legislador en el artículo 25 de la ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente, precepto que, aunque autoriza – no obliga- a los contribuyentes a consultar a la Administración sobre el valor de los bienes o derechos que vayan a ser objeto de transmisión o adquisición, establece que dicha consulta no es vinculante para la Administración, pudiendo ésta posteriormente rectificar el valor fijado en un principio.”*

Aunque, podría no resultar admisible el establecimiento de un valor único que pueda aplicarse de modo homogéneo a todos los Impuestos del sistema tributario, sí que debería ser predicable la existencia de un mismo valor para un mismo gravamen y con independencia de las Comunidades en que se ha devengado. No obstante, la nueva redacción del apartado 1, letra b), del artículo 57 de la L.G.T., en relación con la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros de carácter fiscal, ha definido dicho medio que podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la Administración Tributaria competente, en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes⁴⁰⁰, va a permitir superar la problemática derivada con relación al principio de seguridad jurídica. Que ya la legislación foral, y con base al propio artículo 57 de la L.G.T., las distintas Comunidades Autónomas, habían intentado solventar. El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas de los procedimientos de aplicación de los tributos, se refiere en los artículos 157 y siguientes a la comprobación de valores. En este sentido, el artículo 158.1 ha establecido, con relación a la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, que la metodología para el cálculo de los coeficientes, los propios coeficientes y el período de validez,

⁴⁰⁰ Artículo quinto de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. *“Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario”.*

deben haber sido objeto de aprobación y publicación por la Administración Tributaria que los vaya a aplicar. Con relación a los bienes inmuebles se referirán al valor que figura en el Catastro inmobiliario. Sobre el resto de bienes, que no pueden valorarse por referencia al valor que figura en un registro fiscal, podría determinarse conforme al valor de mercado, siendo el Ministerio de Economía y Hacienda el que determine dicho valor de acuerdo con el apartado 2 del mismo artículo 158, antes citado.⁴⁰¹ Determinación del valor que eliminará la inseguridad, aunque podría afectar al principio de legalidad tributaria.

Aunque el problema podrá venir ahora determinado, por el distinto valor que las Comunidades Autónomas establezcan con relación a un mismo bien, si son éstas las que sobre la base de las competencias de gestión sobre el gravamen de las adquisiciones gratuitas, fijen el valor de los bienes. Cuando además dichos bienes pueden no estar situados en el territorio de la propia Comunidad Autónoma.

La peligrosa indefinición del concepto de valor real

El artículo 9 de la L.I.S.D. señala como base imponible en las sucesiones, el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, y en las donaciones y demás transmisiones “inter vivos”, el valor neto de los bienes y derechos adquiridos. El valor neto en ambos casos, es el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y las deudas que fueren deducibles. Por ello es necesario según CHECA que se precisara normativamente qué es el valor real y cómo se cuantifica esta magnitud⁴⁰².

Se trata de un concepto jurídico indeterminado como ha señalado AGULLÓ AGÜERO cuando la redacción de los preceptos fiscales ha de ser sencilla y clara.⁴⁰³ Por lo cual es necesario que, al igual que en el derecho comparado, se refiera *al valor real*, pero estableciéndose los mecanismos legales para su determinación.

Una manera imprecisa y ambigua de fijar la base imponible como el valor real, que puede afectar al principio de reserva de ley. Por lo cual, como señalan MARTIN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO Y TEJERIZO LÓPEZ, dicho principio representa la garantía del principio de autoimposición, que sean los propios ciudadanos, a través de sus representantes, quienes determinen la carga tributaria. Así como que se asegure un tratamiento uniforme a los diversos grupos de ciudadanos. Si la obligación tributaria surge de un hecho previsto en una norma objetiva, esta reserva de ley exige un elemento de certeza, no sólo en la determinación del hecho jurídico que produce el nacimiento de la obligación tributaria y del sujeto pasivo, sino también la determinación por ley de los elementos que cuantifican dicha obligación.

⁴⁰¹ BOE, del 5 de septiembre.

⁴⁰² C. CHECA GONZÁLEZ, *La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales* cit., pág. 68.

⁴⁰³ M. AGULLÓ AGÜERO, “Base imponible y valoración de bienes, Comentarios a la nueva Ley del Impuesto sobre sucesiones y Donaciones”, AAVV., *la Ley*, Madrid, 1988, pág. 87.

Sin embargo, además del artículo 57 de la L.G.T, ya citado y desarrollado ampliamente por las Comunidades Autónomas, el artículo 90 de la misma ley ha establecido que cada Administración Tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda (entre ellos el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión⁴⁰⁴. Esta información tendrá efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración Tributaria. Además, el artículo 91 de la misma Ley, señala que los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración Tributaria, cuando las Leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean (que no aparece recogida en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. El acuerdo de la Administración Tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración Tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos. Por lo que es necesario el desarrollo legislativo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de este último precepto, circunstancia que ayudaría a evitar la inseguridad jurídica que deriva del concepto “valor real”. Aunque se trata de una normativa insuficiente que deja al desarrollo reglamentario su verdadera configuración⁴⁰⁵. El nuevo Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas de los procedimientos de aplicación de los tributos, y su posterior desarrollo por el Estado y las Comunidades Autónomas, va conseguir que se reduzca a mínimos tolerables aquella inseguridad.

Además y como ya se ha señalado, la normativa autonómica ha realizado un desarrollo normativo con relación al valor de los bienes, como las Comunidades de Andalucía, Cataluña, etc., y con mayor amplitud Galicia⁴⁰⁶, a partir de la Ley General Tributaria, aunque no tiene cedida la capacidad normativa sobre la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por otra parte, tanto en derecho comparado, como en la legislación foral y autonómica, existen sistemas para la determinación del llamado valor real. La Norma foral 11/2005 en relación Álava, por ejemplo, señala que, el valor real se determinará conforme a las normas que se establecen, artículo 13.2. Normas en relación con los bienes inmuebles, habiéndose dictado una

⁴⁰⁴ Parece referirse únicamente a donaciones.

⁴⁰⁵ I. BILBAO ESTRADA, *Los Acuerdos tendentes de la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2006, pág.134.

⁴⁰⁶ Ley 16/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos de Galicia para el año 2008, artículos 58 y siguientes.

normativa en relación con automóviles, embarcaciones y aeronaves, que ayudan a eliminar esa inseguridad jurídica.

La mayoría de las Comunidades Autónomas de régimen común, de conformidad con el artículo 57 de la L.G.T. han regulado los procedimientos de comprobación y desarrollado lo establecido en los artículos 90 y 91 de la L.G.T. para permitir la determinación con mayor certeza y seguridad el valor de los bienes a efectos del impuesto. En algunos casos, sobrepasando los límites de la capacidad normativa que la Ley 21/2001 ha cedido a las CC.AA.

En efecto, el artículo 40 de la Ley 21/2001 señala en el apartado 1, las competencias normativas que se ceden a las Comunidades Autónomas, entre las que no se encuentra las normas con relación a la determinación de la base imponible. Dicho establece, únicamente, en su apartado 2 que, las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. El desarrollo realizado por las distintas Comunidades de los procedimientos de comprobación pueden dar lugar a que un mismo bien tenga un valor diferente en cada Comunidad Autónoma, con lo que se genera una dispersión de valores y una cierta inseguridad jurídica.

Además, con relación a la comprobación de valores, el artículo 57.1.b) de la L.G.T., referente a la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, señala que dicha estimación por referencia podrá consistir en la aplicación de los coeficientes multiplicadores que se determinen y publiquen por la *Administración Tributaria competente*, que debe considerarse a la Administración del Estado. Es necesario, por tanto, desarrollar este precepto y determinarse los coeficientes⁴⁰⁷, así como el valor de los registros oficiales de carácter fiscal⁴⁰⁸. Aunque con relación a los bienes inmuebles, el único valor es el que conste en el Catastro inmobiliario, con un método de valoración único para toda España⁴⁰⁹, siendo su gestión competencia exclusiva del Estado (STC 233/1999, F.J. 24). El artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, señala la necesidad de que la metodología técnica utilizada para el cálculo de los coeficientes multiplicadores, los coeficientes resultantes de dicha metodología y el periodo de tiempo de validez hayan sido objeto de aprobación y publicación por la Administración Tributaria que los vaya a aplicar. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda

⁴⁰⁷ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, art.

⁴⁰⁸ Art. 57.1.b de la LGT. “en los términos que se establezcan reglamentariamente, a los valores que figuren en el registro oficial de carácter fiscal que se tome como referencia a efectos de la valoración de cada tipo de bienes. Tratándose de bienes inmuebles, el registro oficial de carácter fiscal que se tomará como referencia a efectos de determinar los coeficientes multiplicadores para la valoración de dichos bienes será el Catastro Inmobiliario”.

⁴⁰⁹ Real Decreto 1090/1993, de 25 de junio.

mediante orden. En relación con los bienes inmuebles, el valor catastral debería ser único para todo del territorio nacional⁴¹⁰.

Con relación a la comprobación de valores referida al valor de mercado, el artículo 158.2 del Real Decreto 1065/2007, establece que en la comprobación de valores se utilice el medio de valoración consistente en precios medios de mercado. La Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado, y dentro de él el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la aprobación correspondería como he señalado anteriormente al Ministro de Economía y Hacienda.

Por lo que, la inseguridad jurídica desaparecerá al determinarse el valor de los bienes inmuebles de acuerdo con el valor catastral y el resto de los bienes al valor de mercado, cuando el Ministerio de Economía y Hacienda desarrolle la normativa señalada.

Igualmente en la mayoría de los países (Austria, Bélgica, Dinamarca, Irlanda, E.U.A, Finlandia, Francia), se habla como regla general del valor de mercado. Señalándose reglas especiales para las acciones cotizadas (Bélgica), obras de arte (Francia), etc.

B) El repudiable derecho de adquisición de bienes por la Administración

El artículo 19 de la Ley del Impuesto, establecía el derecho de la Administración Pública a adquirir para sí cualquiera de los bienes y derechos que hubieran sido transmitidos, cuando su valor comprobado excediera en más del 100% del declarado. Nos encontrábamos en presencia de un derecho arbitrario que dependencia de la decisión de la Administración, que puede o no ejercitarlo, generador de desigualdad al tratar una manera diferente dos situaciones iguales, al mismo tiempo que creador de inseguridad. No equitativo, pues si un bien toma como el valor comprobado por la Administración, dicho valor debe tomarse como pago cuando se ejercita este derecho.

Sin embargo, en Álava continúa el derecho de la Administración a adquirir para sí los bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria transmitidos, cuando la diferencia entre el valor comprobado y el valor declarado sea superior al 50% a este último valor. No obstante, no se aplica esta medida cuando se utilicen las normas de valoración de este impuesto Al igual que en Vizcaya⁴¹¹, donde la Diputación tiene la posibilidad de adquirir aquellos bienes cuyo valor comprobado exceda en un 50 % el valor declarado por el contribuyente y siempre que fuera inferior al que se deduciría de las reglas del Impuesto sobre

⁴¹⁰ La Sentencia de 16 de diciembre de 1999, 233/199, señala que “la organización del Catastro, justamente por tratarse de una Institución común e indispensable para la gestión de algunos impuestos estatales más relevantes, es una competencia que ha de incardinarse sin lugar a dudas en la Hacienda General del art. 149.1.14. de la C.E., correspondiendo, por tanto, de manera exclusiva al Estado”, FJ.25.

⁴¹¹ Artículo 18 del Decreto normativo 3/1993.

el Patrimonio. En Guipúzcoa⁴¹², la Diputación tiene la posibilidad de adquirir aquellos bienes cuyo valor comprobado exceda en un 100% el valor declarado por el contribuyente. Por lo cual, debería suprimirse el citado derecho de la Administración en concordancia con la norma constitucional.

Además, el artículo 13.2 de la Norma foral de Álava 11/2005, establece que el valor declarado prevalecerá, en todo caso, sobre el comprobado, si fuera superior, al igual que en el ámbito estatal por el artículo 18.2 de la Ley 29/1987. Lo que infringe claramente el principio constitucional de capacidad económica, ya que se grava un valor inexistente, cuando se ha comprobado su verdadero valor, siendo necesaria su reforma. Otras veces, puede dar lugar a inflar el valor para disminuir la futura ganancia patrimonial.

Al contrario, que en Guipúzcoa y Vizcaya, donde los artículos 17.2 de la Norma foral 3/1990 y el 17.cuatro del Decreto normativo 3/1993, señalan respectivamente, que prevalecerá el valor comprobado, aunque el declarado sea superior.

3.2.4. LOS PRINCIPIOS DE GENERALIDAD E IGUALDAD

Todos estamos obligados a soportar las cargas tributarias sin privilegios, debiendo ponerse en contacto con el principio de igualdad y capacidad económica, a fin de que fiscalmente realice un trato igual a los iguales y un trato desigual a los desiguales, de acuerdo con el conocido precepto constitucional.

Sin embargo, las competencias normativas de las CC.AA. actualmente desarrolladas en la Ley 21/2001, han permitido a aquéllas diseñar el tributo en sus respectivos territorios al modificar tarifas y reducciones, establecer deducciones y bonificaciones, lo que ha determinado un distinto tratamiento tributario en las diferentes Comunidades. Ello ha aumentado la autonomía financiera de aquéllas, pero afectando a la equidad o de discriminación entre ciudadanos por razón del territorio cuando entre los contribuyentes existe una capacidad económica similar, pudiendo afectar al principio de igualdad y de generalidad tributaria. Existen, por tanto, otros riesgos que han empezado a ser evidentes en los últimos años. El principal es, sin duda, que se generalicen situaciones de falta de equidad o de discriminación de ciudadanos simplemente por razón del territorio cuando entre ellos concurre una capacidad de pago similar. Este debate se produce, además, en un momento en el que los países de la Unión Europea consideran prioritaria la armonización de sus sistemas fiscales. De hecho, la Comisión Europea ha hecho llegar ya al Gobierno sus quejas por la gradual divergencia en la presión fiscal dentro de España, advirtiendo del peligro de que esa situación pueda dar lugar a políticas de “*dumping fiscal*” que afecten a otros países comunitarios⁴¹³. Además, las distintas normativas ofrecen contrastes muy notables. A parte, las distintas valoraciones para un mismo bien, hay que señalar que los beneficios fiscales creados por las CC.AA. pueden afectar al mismo hecho imponible del impuesto, afectando al principio de generalidad tributaria, en un gravamen de titularidad estatal.

⁴¹² Artículo 18 del Norma foral 3/1990.

⁴¹³ M.A. BARBERÁN LAHUERTA, “El Impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Cuadernos de Información Económica*, ..., cit., página 257.

En cuanto a los ingresos del I.S.D. representan el 1,25 % del total de la recaudación tributaria del Estado y el 2,23% sobre el total de los impuestos directos, aproximadamente, el año 2006, frente al 11,50% de la imposición patrimonial sobre la totalidad de los ingresos tributarios. Si bien existe un incremento de la recaudación con relación al P.I.B., este es insuficiente con relación al incremento del *stock* de riqueza existente en España. A una mayor riqueza, el Impuesto que recae sobre la misma, debería incrementar sus rendimientos más que proporcionalmente conforme se va produciendo el relevo generacional y la aplicación progresiva del impuesto. No obstante se va produciendo un cierto incremento por la alta progresividad teórica con que se desarrollan las tarifas, manteniéndose sus posiciones y cobrando importancia entre la recaudación total de impuestos y entre los directos.

Es discutible su aportación a la suficiencia del sistema tributario pero más confusión reflejan sus cifras en las diferentes Comunidades Autónomas. Aquellas Comunidades que tienen menores índices de riqueza recaudan muy poco por este concepto y representan un porcentaje muy pequeño respecto a su financiación total. La recaudación llega en las Comunidades más ricas y densamente pobladas a representar el 5 o el 6%. La importancia relativa del Impuesto es muy poco homogénea, demostrando el desigual papel que tiene como recurso en la financiación autonómica. Las modificaciones en las Comunidades limítrofes con las forales como Cantabria, La Rioja, Aragón, para evitar la fuga de contribuyentes han reducido considerablemente la fiscalidad sobre las transmisiones gratuitas, situación que han seguido Castilla y León, Canarias, Castilla-La Mancha, Murcia, Comunidad Valenciana, Baleares y Madrid. Así como en cierta medida Andalucía y Asturias dentro de determinados límites.

Cuadro nº 23: Recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones 2006 por Comunidades:

CCAA	Población	% Población	Recaudación	% Recaud.	% Pib España	Euros habitante	% Pib per cáp.
ANDALUCIA	7.935.100	17,93	256.511	9,69	13,9	32,3	0,1
ARAGON	1.269.900	2,87	135.982	5,14	3,1	107,1	0
ASTURIAS	1.075.300	2,43	69.093	2,61	2,2	64,3	0
BALEARES	986.300	2,23	80.818	3,05	2,5	81,9	0
CANARIAS	1.984.700	4,48	50.729	1,92	4,1	25,6	0
CANTABRIA	566.700	1,28	24.634	0,93	1,3	43,5	0
CAST Y LEON	2.514.400	5,68	184.936	6,99	5,4	73,6	0
CAST- MANCHA	1.924.200	4,35	56.856	2,15	3,4	29,5	0
CATALUÑA	7.083.600	16,01	665.330	25,14	18,9	93,9	0,1
C.VALENCIANA	4.772.400	10,78	210.677	7,96	9,7	44,1	0,1
EXTREMADURA	1.084.600	2,45	31.554	1,19	1,7	29,1	0
GALICIA	2.764.300	6,26	190.919	7,22	5,1	69,1	0
MADRID	5.891.900	13,31	542.206	20,49	17,8	92,0	0,1
MURCIA	1.362.500	3,079	49.687	1,88	2,6	36,5	0
LA RIOJA	305.400	0,69	15.591	0,59	0,7	51,1	0
NAVARRA	600.200	1,36	24.308	0,92	1,5	40,5	0
PAIS VASCO	2.131.100	4,82	56.304	2,13	6,2	26,4	0
TOTAL	44.252.600	100	2.646.135	100,00	100	59,8	0,5

Fuente INE e Inspección de los Servicios del Ministerio de Economía y Hacienda.

Debe destacarse que las Comunidades de Cataluña y Madrid aportan el 50% de la recaudación del impuesto, de donde puede deducirse que el Impuesto realmente recae sobre la riqueza y sobre los mayores contribuyentes. Este gravamen constituye un eficaz instrumento para la consecución de una solidaridad interregional, al mismo tiempo que se garantiza una cierta igualdad de oportunidades, en concordancia con el artículo 9 de la C.E.

Las facultades normativas han aumentado las diferencias a costa de un esfuerzo fiscal desigual por parte de los habitantes de las Comunidades, que afecta al principio de generalidad tributaria al estar condicionado por la tributación en los distintos territorios en función de su nivel de riqueza, de su carácter foral o limítrofe con un territorio foral, afectando a la importancia de la recaudación, que cabría esperar del Impuesto. La ralentización de su crecimiento y su papel desigual a la hora de contribuir a la financiación de las entidades territoriales, ha determinado que no haya aprovechado el dinamismo de la economía española de estos últimos años. Cuadro 23.

La gran cantidad de beneficios fiscales en la actualidad en la normativa española, afecta al principio de generalidad tributaria, ya que importantes fuentes de renta quedan fuera de gravamen, al mismo tiempo que se han ampliado extraordinariamente las diferencias entre territorios. No sólo es que se pague de forma distinta, que puede estar amparado por el principio de autonomía financiera de las CC.AA., sino de una forma tan desigual y desproporcionada entre territorios, lo que puede afectar al principio de igualdad.

3.2.5. COMPLEJIDAD DEL IMPUESTO Y DEFICIENCIAS DE GESTIÓN

En este sentido se han manifestado los siguientes argumentos.

A) Desmedida utilización las presunciones y ficciones fiscales

Frente a la gran cantidad de presunciones, primeramente con relación al hecho imponible, recogidas en el artículo 4 de la Ley del I.S.D., referentes a la base imponible: adición de bienes a la masa hereditaria (artículo 11), la ficción valorativa del ajuar doméstico (artículo 15) y la ordenación legal de la acumulación de las donaciones (artículo 30), sobre titularidad, igualdad de participación y otras. Sin embargo, actualmente, la Administración tiene a su disposición o puede solicitar, la práctica totalidad de los datos con trascendencia fiscal, que los contribuyentes tienen, evitando que se mantengan las presunciones que hacen recaer sobre los interesados la prueba en contrario de que no se ha producido el hecho imponible.

Las Comunidades Autónomas han regulado el deber de colaboración de los Notarios, Registradores y las entidades financieras para captar información sobre el patrimonio, objeto de transmisión, así como del Registro Civil. Si las presunciones absolutas o “iuris et de iure” pueden considerarse contrarias al artículo 24.2 de la Constitución donde se señala el derecho “a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa”. Sin embargo, la sentencia del

T.C. 30/1986, de 20 de febrero, ha señalado la constitucionalización del derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes y como señala CUBERO TRUYO⁴¹⁴, la contrariedad de este tipo de presunciones. Aunque ya hemos señalado que las presunciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones admiten la prueba en contrario y no afectan a dicha prohibición constitucional. Aunque podría eliminarse algunas, en concordancia con el desarrollo de la Administración Tributaria.

B) Mecanismos de cuantificación del Impuesto y su imposibilidad de subjetivizar el Impuesto

Son impuestos subjetivos según SAÍZ DE BUJANDA, “*aquellos en que dichos elementos de cuantificación se acomodan a la situación del sujeto pasivo*”⁴¹⁵. En el Impuesto de Sucesiones y Donaciones existe un proceso en la cuantificación:

- Determinación del *valor neto*, detrayendo al valor real las cargas, deudas o gastos que la ley admite, artículos 12,13 y 14 de la L.I.S.D.
- *Aplicación de las reducciones* del artículo 20: que empezó jugando un papel de elemento subjetivizador del Impuesto y se ha convertido en una vía de escape, junto con su regulación normativa de las diferentes Comunidades. Mediante la que se obtiene la base liquidable, definida en la L.G.T., como el resultado de practicar en la Base Imponible las reducciones señaladas por la Ley.⁴¹⁶

Las Reducciones pretenden aligerar la carga tributaria de los beneficiarios:

- Por el *parentesco con el causante, la edad del causahabiente* y en función de la *minusvalía*⁴¹⁷. De manera que cuanto sea más cercano el parentesco, menor la edad y mayor la minusvalía, menor será la tributación, dando lugar a unos mínimos exentos que se reconocen en la propia Exp. de Motivos de la Ley. Apartado 6.
- Posteriormente, el artículo 20, sirvió para introducir una serie de medidas a favor de determinados colectivos, *titulares de empresas familiares*, números 2.c) y 6, *beneficiarios de seguros de vida*, número 2.b), *adquirentes de la vivienda habitual del causante*, número 2.c), o las *donaciones de bienes del Patrimonio Histórico o Cultural del Estado o de las CC.AA.*, número 7.

De la pretendida subjetivización se ha pasado a un número de reducciones que se relacionan con intereses sectoriales, afectando al principio de generalidad y justicia tributarias.

⁴¹⁴ A. CUBERO TRUYO, “Las Presunciones, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma”. *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, vol II, AAVV. , Madrid, IEF, 1989, pág. 1489, “*las presunciones absolutas afectan de manera clara a aquello que constituye la esencia del derecho a la prueba, puesto que no se restringe sino que se anula radicalmente la posibilidad de probar, dejando al contribuyente en flagrante indefensión. El principio de contradicción, que está en la base no sólo del derecho a la prueba, sino de todo el artículo 24, que da absolutamente desvirtuado, al no ser viable ni siquiera la más mínima actividad probatoria*”.

⁴¹⁵ J. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de derecho financiero*, Facultad de Derecho, Universidad Complutense de Madrid, 1979, pág. 124.

⁴¹⁶ Artículo 54 de la Ley General Tributaria.

⁴¹⁷ P.M. HERRERA MOLINA, *La capacidad económica*, cit,..., págs. 381 y 382.

Además, se aplicarán los *coeficientes multiplicadores*, de la tabla establecida en el artículo 22, para sobregravar al sujeto pasivo más pudiente, en función del patrimonio preexistente. Esto ha sido criticado porque fomenta la prodigalidad del hijo y no el ahorro, al castigar al causahabiente que se ha formado un patrimonio frente al que no ha hecho el correspondiente esfuerzo. Se debe gravar la riqueza que se adquiere con la herencia o la donación, que es la riqueza gravada por el impuesto y la que constituye el hecho imponible, y ninguna otra, del mismo modo que en el I.R.P.F. no se grava el patrimonio previo del contribuyente⁴¹⁸.

Finalmente se podrá disminuir la cuota a pagar, a través de las deducciones y bonificaciones. En la determinación de la deuda tributaria pueden aplicarse a través de la legislación autonómica (ya que el Estado solamente recoge la deducción por doble imposición internacional y la bonificación en Ceuta y Melilla), las deducciones y bonificaciones. Técnica que ha sido utilizada para dejar fuera de tributación a los parientes de los Grupos I y II, así como a los minusválidos.

Estos criterios han sido utilizados por los ordenamientos tributarios conforme a argumentos sólidos y tradicionales como el correspondiente a atenuar el gravamen de los parientes cercanos. En España, la Doctrina ha comenzado sus críticas, al haberse pervertido la técnica y haberse excluido del gravamen efectivo a sectores plenamente representativos de capas sociales poseedoras de riqueza, con el efecto final de dejar a muy amplios sectores de contribuyentes libres de tributación. Los restantes contribuyentes, los que no han podido escapar a la tributación, soportan, por el contrario, una exacción severa que resulta altamente progresiva, lo que afecta a la justificación actual del Impuesto.

Sin embargo, las nuevas regulaciones autonómicas han establecido amplios beneficios fiscales para los pequeños contribuyentes y parientes cercanos, dentro del grupo familiar, que eliminan dicha objeción. Si bien, a costa de reducir la base del impuesto y afectar a sus pretendidos efectos redistributivos.

Estos mecanismos de cuantificación de la deuda tributaria, han sido criticados por su complejidad que beneficia, presuntamente, a las clases más acomodadas, pero tal circunstancia también existe en otras figuras tributarias.

C) Complejidad del Impuesto

Para algunos autores⁴¹⁹, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un Impuesto extraordinariamente complejo de entender y aplicar, dada la profusión de términos técnicos que lo conforman⁴²⁰. La extensión del procedimiento de autoliquidación se compagina difícilmente con las características técnico-jurídicas complejas y difíciles, así como la numerosa serie de presunciones y ficciones legales recogidas en la normativa del Impuesto que choca con el derecho fundamental a la prueba, al anular la

⁴¹⁸ P.M. HERRERA MOLINA, *La capacidad económica*, cit., , pág.. 308.

⁴¹⁹ C. CHECA GONZÁLEZ, *La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones . Materiales para la reflexión*, Pons –Idelco. Madrid.1996, páginas 126-129.

⁴²⁰ J.I. peña alonso, *Las adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 192.

posibilidad de que el contribuyente pueda alegar nada en sentido contrario a las pretensiones de la Administración.

Sin embargo, la dificultad de comprensión no debe ser en sí un argumento ni a favor ni en contra de ningún impuesto. Hay Impuestos mucho más complejos como el I.R.P.F. o el propio I.V.A. y no por ello se reclama su supresión. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un Impuesto relativamente sencillo que con la nueva normativa de la L.G.T. en materia de valoraciones, podrá ser autoliquidado por el propio contribuyente. Sin perjuicio de la posibilidad de que sea la propia Administración Tributaria la que realice dicha liquidación.

D) Inoportunidad del gravamen

También se ha dicho que el I.S.D. es un Impuesto de mal gusto, desagradable e inoportuno para los herederos que tiene que sufrirlo a la vez que deben asumir la pérdida de un ser querido. Pero como señala L. DE PABLOS⁴²¹, esta consideración debe señalarse como demagógica, siendo en estos momentos el gravamen menos desincentivador del trabajo y del ahorro que en vida probablemente. Es cierto que la gestión se complica por el alto nivel de ingeniería fiscal en defensa de los patrimonios más elevados que consigue evitar el Impuesto, pero todos los Impuestos en mayor o en menor medida se acompañan de estos fenómenos. Las sociedades interpuestas, participadas, de capital, el traspaso paulatino e imperceptible de título a través de empresas “holding” o cruzadas, etc. Pero algo similar ocurre en el I.R.P.F, no es un defecto exclusivo de este Impuesto y no debe ser alegado como causa para el mantenimiento o la supresión del mismo, sino para verificar sus cualidades técnicas.

La cesión de su gestión a las Comunidades Autónomas también a dado pie para resaltar la falta de medios en dichas Administraciones para efectuar su control y verificación, pero, en general, tal deficiencia ya ha sido superada.

3.2.6. VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD: EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES Y EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

Se han vertido críticas al impuesto sobre su posible carácter confiscatorio de este gravamen en algunos supuestos, su influencia negativa sobre el ahorro, así como que a través de él se impide el relevo generacional.

El principio constitucional de no confiscatoriedad como garantía de la renta del sujeto pasivo

El principio de no confiscatoriedad en España, predicable del sistema tributario en su conjunto debe interpretarse de forma que con él se garantice la capacidad económica del contribuyente, su conservación y mejora. Se plantea

⁴²¹L. DE PABLOS ESCOBAR, “La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas actuales”. *Revista de Hacienda Pública Española*., Monografía 2001, pág. 285.

la duda, si interpretar el principio de una manera más garantista y cuestionarse si el Impuesto puede obligar al contribuyente a gastar toda la renta obtenida y además realizar parte de su patrimonio para hacer frente al pago, sin tener carácter confiscatorio.

El principio de no confiscatoriedad como modulador del principio de justicia tributaria y una exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible, determinaría la no-admisión del Impuesto por confiscatorio, debiendo ser suficiente, la renta del contribuyente para hacer frente a la prestación tributaria. El Tribunal Constitucional señala que un tributo no puede, so pretexto del deber de contribuir y mediante la aplicación de diversas figuras tributarias, llegar a privar al contribuyente de sus rentas y propiedades⁴²².

Si los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio no pueden pagarse con la afluencia normal de renta de un período impositivo, han de pagarse con renta acumulada en ejercicios anteriores, es decir, con patrimonio, que podría considerarse como una privación de bienes integrantes de la economía particular y consistir en un atentado inconstitucional contra la propiedad privada⁴²³. Del mismo modo, un tributo tendría carácter confiscatorio si a una persona con patrimonio y sin renta se le obligara al pago del tributo patrimonial, ya que implicaría la necesidad de enajenar parte de sus bienes para hacer frente al pago. La frontera estaría donde un tributo tiene carácter confiscatorio cuando es necesario utilizar como fuente del Impuesto el *patrimonio*, obligando al sujeto pasivo a enajenarlo para poder dar cumplimiento al deber de tributación.

El concepto clásico de confiscación y su prohibición para que la imposición sólo pudiera gravar la renta (propiedad en fase de creación), impidiendo que el patrimonio (renta consolidada), sea la fuente del impuesto⁴²⁴. Este concepto nos llevaría a considerar confiscatorio un Impuesto sobre el Patrimonio cuya detracción alcanzara un monto superior a la renta que él mismo produjera. HERRERA MOLINA ha estudiado la sentencia del Tribunal Constitucional Alemán de 22 de junio de 1995, que señala que el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos, que trasladada al ordenamiento español : *“el impuesto sobre el patrimonio sólo puede cuantificarse de tal modo que su efecto conjunto con el resto de las cargas tributarias deje intacta la sustancia, la base patrimonial, de manera que pueda pagarse con los rendimientos que puedan esperarse del mencionado patrimonio, de otro modo la tributación sobre el patrimonio produciría un efecto parcialmente confiscatorio que gravaría al contribuyente de forma excesiva”*⁴²⁵.

Existirían indicios de confiscatoriedad si se establecen *“impuestos permanentes sobre el patrimonio cuya cuantía excede de la renta de ese*

⁴²² Sentencia del TC 150/1990, de 4 de oct., FJ 9ª.

⁴²³ M GONZÁLEZ SÁNCHEZ, “El principio de no confiscatoriedad y las Haciendas Locales”. En AA.VV, *El sistema económico de la Constitución española*, Ministerio de Justicia, Madrid 1994, página 1557.

⁴²⁴ J.L. PÉREZ DE AYALA, *Los principios de justicia del Impuesto en la Constitución española*, en AA.VV., *Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986, pág. 64.

⁴²⁵ P.M. HERREA MOLINA, “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos. *Impuestos*, Tomo II/1996, página 90.

*patrimonio*⁴²⁶. Prohibición de la confiscatoriedad que protege el derecho de propiedad, e impide la colectivización de dicha propiedad, mediante el impuesto, así como evitar la transformación del sistema económico por la vía fiscal. De manera que la redistribución de la renta regional y personal (artículo 40 de la Constitución Española) sólo opere en los procesos de formación y asignación de dicha renta y no sobre lo que algunos han denominado renta consolidada⁴²⁷.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Doble Imposición y Sobre Imposición.

A) Doble Imposición

Si a favor de su gravamen la herencia se considera que la misma aumenta la progresividad del conjunto del sistema. En contra de gravar la herencia, se alega que la misma produce una doble imposición. Sin embargo, el T.C. se ha pronunciado con relación a la doble imposición de una manera muy restrictiva, sentencias 37/1987, de 26 de marzo, 49/1995, de 16 de febrero y 194/2000, de 19 de julio, con relación a las prohibiciones de los artículos 6, 2 y 3 de la L.O.F.C.A. PÉREZ DE AYALA distingue entere una “imposición diversificada”, jurídicamente correcta, de la doble imposición cuando dos gravámenes recaen sobre un mismo hecho imponible⁴²⁸.

España es uno de los países que gravan el *patrimonio* (hasta su próxima supresión)⁴²⁹ cuando se produce, mientras se detenta y cuando se transmite, señalan sus detractores⁴³⁰. Para CHECA⁴³¹ desde el punto de vista de la técnica tributaria no tiene razón de existir tal como está concebido y estructurado, porque su existencia genera anomalías en la aplicación del I.R.P.F., en relación con los incrementos de patrimonio (hoy ganancias patrimoniales). El mismo patrimonio y las rentas del mismo ya han sido objeto de gravámenes por los Impuestos sobre la Renta y Patrimonio a cargo del causante y lo estarán por los mismos Impuestos a cargo del adquirente, y que si éste adquiere bienes inmuebles tiene que tributar además por el impuesto

⁴²⁶ J. GARCÍA AÑOVEROS, *Manual del sistema tributario español*, Civitas, Madrid. 1999, pág. 58.

⁴²⁷ J.A GARCÍA MARTÍN, “Constitución y criterios de distribución de los tributos”, en AA.VV., *Hacienda y Constitución*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 403.

⁴²⁸ J.L. PÉREZ DE AYALA, “la doble imposición interna en el Derecho español: problemas y posibles soluciones”, *Conflictos de Imposición*, Monografía nº 6, AEDAF, julio 1995, pág. 47.

⁴²⁹ El Consejo de Ministros del día 18 de abril de 2008 ha acordado la futura supresión del Impuesto a través de un futuro Proyecto de Ley, cuando la Comunidad de Madrid a través de la Ley 7/2007, de 21 de diciembre, ha determinado la supresión del I. Patrimonio entre los años 2007-2010. La Presidente Esperanza Aguirre ha anunciado la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio en la presente legislatura—2007-2010, en unas declaraciones en el Foro de Economía, Diario el Mundo digital, del día 24 de septiembre de 2007.

⁴³⁰ El PSOE ya señalaba en el artículo publicado por el secretario general del PSM, Tomás Gómez que el Impuesto sobre el Patrimonio “penaliza el ahorro familiar y afecta de manera creciente a las clases medias ya que las clases más altas distribuyen su patrimonio a través de otras fórmulas jurídicas .., y por tanto no contribuyen en este impuesto”. El impuesto que sólo sobrevive plenamente el ámbito europeo en Francia con un tipo de 1,8% y en España con un tipo del 2,%%, día 18/09/2007, pág 70

⁴³¹ C. CHECA GONZÁLEZ, *La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Pons –Idelco, Madrid.1996,cit., págs. 146-157.

sobre Bienes Inmuebles, si son de naturaleza Urbana por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y si se adquiere una explotación económica por el Impuesto sobre Actividades Económicas⁴³². Sin embargo, el T.C. en sentencia de 16 de diciembre de 1999, 233/1999, ya señaló que la compatibilidad entre el Impuesto sobre el Patrimonio y el I.B.I. con relación al principio de capacidad económica (F.J. 23)

La doble imposición parece que se produce porque no se tienen en cuenta el conjunto de Impuestos que antes de la propia herencia han recaído sobre los mismos bienes y derechos gravados por aquélla. El patrimonio se grava directamente por el I.P. e indirectamente por el I.R.P.F., ya que este último hace tributar a las rentas derivadas del patrimonio. Por tanto el patrimonio del causante en vida ya ha tributado por estos dos Impuestos directos. En cuanto a los herederos, si los elementos patrimoniales que se reciben en herencia son inmuebles, dichos bienes tributan en el futuro por el I.B.I. Si se trata de una explotación económica, podría tributar por el I.A.E., aunque tras la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, ha sido suprimida parcialmente esta tributación⁴³³. No obstante, se debe señalar la posible infracción del derecho comunitario al gozar la persona física residente en España de la exención de dicho Impuesto, frente a la no-exención del no residente, que puede representar una violación del derecho de establecimiento y de las libertades de circulación.

Si se trata de bienes de naturaleza urbana, la transmisión operada por el hecho sucesorio tiene que tributar también por el Impuesto de Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Para estos autores, hay dos formas de gravar el patrimonio, o gravarlo a través de un impuesto anual a un tipo determinado, o gravarlo una vez que se produce su fallecimiento por transmisión “mortis causa”, anual del 1%^o ó 2%, y alternativamente entre el 20% y 25% en el momento del fallecimiento. El problema se produce cuando se opte por las dos vías a la vez. Gravar un patrimonio en vida y volverlo a gravar cuando fallece el que ha sido sujeto pasivo del Impuesto de Patrimonio, mediante otro impuesto, parecería efectivamente una doble imposición. El dato del fallecimiento, en sí, no supone una variación patrimonial. Sin embargo, aunque el Impuesto sobre el Patrimonio gravaba nominalmente el capital, su próxima supresión dejará sin contenido esta objeción.

Al Impuesto sobre el Patrimonio al que se han sumado diversas funciones, control de rentas declaradas, ingresos públicos, mayor equidad, instrumento unificador de valoración de los bienes y derechos, mayor redistribución de la riqueza, más eficiencia en la utilización de los recursos, lo que ha determinado por desnaturalizar absolutamente este Impuesto, y ello porque en buena medida algunas de las referidas funciones son total o, al menos, parcialmente incompatibles y contradictorias entre sí, provocando en

⁴³² Siempre que no esté exento de acuerdo con la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, personas físicas y sociedades con una facturación inferior a 1 millones de euros. Exención que no tienen los no residentes, salvo que operen mediante establecimiento permanente, art. 82.1.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004. Siendo un impuesto real, además, que grava las rentas potenciales o presuntas y que, por tanto, no se presenta como lo más acorde con los principios constitucionales de justicia tributaria, especialmente el de capacidad económica.

⁴³³ Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Artículo 82.1.c). BOE 9 de marzo.

algunas circunstancias la anulación entre sí de las mismas y que el Impuesto no cumpla con ninguna de dichas funciones, por lo que se ha optado por su próxima supresión.

Podría haberse optado con otorgar al Impuesto sobre el Patrimonio el control efectivo de la renta, configurándose como obligación de declarar el patrimonio sin cuota a pagar, con lo que podría haber convivido armónicamente con el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Aunque los tipos del Impuesto sobre el Patrimonio son reducidos, habiéndose establecido la exención de la vivienda habitual, de los activos empresariales y de las participaciones en sociedades, como se ha señalado anteriormente. Con lo que el Impuesto se había limitado su ámbito a una función censal.

Cuadro nº 24 : Recaudación del Impuesto sobre el Patrimonio (2006).

CCAA	Población	% Población	Recaudación	% Recaud.	% Pib España	Euros habitante
ANDALUCIA	7.935.100	19,11	122.734	8,52	13,9	1,55
ARAGON	1.269.900	3,06	50.456	3,50	3,1	3,97
ASTURIAS	1.075.300	2,59	32.172	2,23	2,2	2,99
BALEARES	986.300	2,38	41.922	2,91	2,5	4,25
CANARIAS	1.984.700	4,78	37.213	2,58	4,1	1,87
CANTABRIA	566.700	1,36	27.353	1,90	1,3	4,83
CAST Y LEON	2.514.400	6,06	61.755	4,29	5,4	2,46
CAST- MANCHA	1.924.200	4,63	25.711	1,79	3,4	1,34
CATALUÑA	7.083.600	17,06	362.929	25,20	18,9	5,12
C.VALENCIANA	4.772.400	11,49	147.344	10,23	9,7	3,09
EXTREMADURA	1.084.600	2,61	9.460	0,66	1,7	0,87
GALICIA	2.764.300	6,66	65.086	4,52	5,1	2,35
MADRID	5.891.900	14,19	412.132	28,62	17,8	6,99
MURCIA	1.362.500	3,28	27.244	1,89	2,6	2,00
LA RIOJA	305.400	0,74	16.677	1,16	0,7	5,46
TOTAL	41.521.300	100	1.440.188	100	100	3,47

Fuente: Informe de la Inspección General del Ministerio de E. y Hacienda

Actualmente, ambos tienen finalidad recaudatoria. Pero el Impuesto sobre el Patrimonio recae sobre una porción muy reducida de contribuyentes. Así mismo, el patrimonio es un índice de capacidad económica y está justificada la existencia de un Impuesto que lo grave, como señala la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica, hay que buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre. La progresividad del Impuesto sobre el Patrimonio es baja con tipos bajos que no pasan del 2,5% frente al 34% al que se puede llegar en el I.S.D., sin perjuicio de la competencia normativa de las CC.AA sobre la tarifa que pueden establecer uno superior. Sin embargo, los argumentos han calado en la clase política y han determinado su futura supresión.

El Impuesto sobre el Patrimonio sólo se aplica en algunos países europeos (España, Francia, Holanda, Luxemburgo, Suecia, Finlandia y Noruega), mientras que fue abolido en Dinamarca y declarado inconstitucional en Alemania donde no se aplica desde 1 de enero de 1997. La recaudación del

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 2006 representó 2.565,523 millones de euros, frente a 1.440,188 millones en el I.P. Cuadro nº 24.

El Impuesto sobre el Patrimonio podría haber sido un buen complemento del I.R.P.F. para gravar algo más las rentas de capital, a parte de ser un buen instrumento de gestión del I.R.P.F., pues suministra información sobre el patrimonio que poseen los contribuyentes, lo cual es básico para el control de las rentas de aquéllos. El propio *Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma del I.R.P.F. de 13 de febrero de 1998*, proponía la introducción de una declaración patrimonial complementaria del I.R.P.F. para que el Impuesto sobre el Patrimonio cumpliera su función de control de verdad. Debe destacarse la importancia de la información patrimonial de la gestión del I.P. para el conocimiento de los activos y pasivos del contribuyente, debiéndose incrementar el mismo para el conocimiento de las variaciones del patrimonio en cada ejercicio por la diferencia entre el patrimonio al final y al principio del ejercicio, y así comprobar los ingresos y el ahorro computable a efectos de los incentivos del I.R.P.F. Esta declaración no sustituiría a la actual *declaración sobre el patrimonio* (salvo que se decida su supresión), pero resultaría mucho más simple al estar valorada a efectos de coste (por lo que variaría en pocos bienes) y solo exigiría un esfuerzo de cumplimentación el primer año. En los años siguientes sólo cabría añadir las novedades en el patrimonio del contribuyente, incluso de podría rellenar por la propia Administración con su correspondiente envío, teniendo únicamente los destinatarios que incorporar las novedades. Incluso, se podría exonerar de la obligación de presentar a los contribuyentes con rentas bajas. Con lo que se tendría una declaración específica que se sumaría a la declaración ordinaria de patrimonio. Sería una obligación independiente, porque los límites que definen la obligación de declarar del Impuesto de Patrimonio, además éste se rige por las valoraciones de mercado y finalmente porque la gestión de este impuesto corresponde a las CC.AA. No obstante, en la próxima reforma anunciada, parece que piensa reducir su cometido a su función censal o simplemente su supresión.

En relación con las ganancias patrimoniales del I.R.P.F., el legislador ha incorporado el importe de la cuota del Impuesto Municipal sobre el *Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana* como un concepto que aminora el valor de transmisión en el I.R.P.F.⁴³⁴. Pero no hay equivalencia respecto al I.S.D., puesto que la transmisión lucrativa “inter vivos” o “mortis causa” de un inmueble urbano está sujeta al citado Impuesto municipal. Únicamente la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su artículo 108.4 permite establecer a las ordenanzas locales una bonificación de hasta el 95% de la cuota del impuesto en las transmisiones llevadas a cabo a título lucrativo, entre vivos o por causa de muerte, cuando se hagan a favor de descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes.

⁴³⁴ Ley 35/2006, de 29 de noviembre, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOE 29 de noviembre). Artículo 35.3.

Respecto a las ganancias patrimoniales el Impuesto de Sociedades⁴³⁵, el artículo 1 grava las sociedades y demás entidades jurídicas, mientras el I.S.D. grava sólo a personas físicas. Pero la Ley del Impuesto de Sociedades permitía diferir el pago del Impuesto en relación con la amortización del bien. Si el bien no era amortizable, cabía la posibilidad de que un elemento patrimonial objeto de donación no resultase computado en el momento en el que se percibía por la sociedad, sino cuando ésta lo transmitiese, por lo que, podría interpretarse que no cabe hablar de imposición en este tipo de adquisiciones. Lo único que califica esta circunstancia es que el sujeto sea persona jurídica, no es la naturaleza productiva o no del bien que ingresa en el patrimonio, con lo que es posible que un vehículo de lujo u otro objeto de valor encajen en el mismo. Sin embargo, el actual artículo 15.3 de la L.I.S. señala que en la adquisición a título lucrativo, la entidad adquirente integrará en su base imponible el valor normal de mercado del elemento patrimonial adquirido. La integración en la base imponible de las rentas a título gratuito se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas, por lo que no cabe hablar de diferimiento.

B) Sobreimposición y No confiscatoriedad

La tarifa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones llega hasta el 34%, que por aplicación del coeficiente del 2,4 para extraños, alcanza el 81,6% a la hora de determinar la cuota tributaria. Si se trata de una donación, a la inexistencia de reducciones en la base imponible, se suma la sujeción de las ganancias patrimoniales del donante, hasta un 43% de gravamen, lo que totalizaba un 124,6%, situación inadmisibles. Ahora al gravarse las citadas ganancias al 18% cualquiera que sea el período de generación, el tipo máximo conjunto se reduce al 99,6%, también posiblemente confiscatorio (18% + 81,6%). La excesiva progresividad del gravamen del Impuesto, unido a la aplicación correspondiente de los coeficientes multiplicadores, hace necesaria la reforma de la formación de la cuota tributaria del gravamen.

Ya que, si bien el principio de progresividad, constituye una prolongación del principio de capacidad económica, y conectado con el principio de igualdad tributaria, culmina el ideal constitucional de redistribución de riqueza. Tiene como límite dicha progresividad, el principio de prohibición de la confiscatoriedad. Según la S.T.C. 150/1990, la garantía de que el sistema fiscal no devendrá confiscatorio *“obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir”*.

La necesaria reforma de la tarifa y la modificación de los coeficientes multiplicadores, no debe deducirse la inconstitucionalidad del Impuesto, por un supuesto determinado.

⁴³⁵ Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades. (BOE 11 de marzo).

Doble Imposición:

Esta situación se produce cuando sobre una misma manifestación de riqueza incidan diversos impuestos en un mismo período impositivo, distinto del concepto de la “*plurimposición*”. Para referirse, no sólo al hecho imponible, sino que se desarrolla con base a la consideración del objeto del tributo⁴³⁶. Mientras el hecho imponible es un acto, cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria, el objeto del tributo representa la manifestación de riqueza sometida a gravamen. Existiría doble imposición, cuando dos impuestos inciden sobre la misma manifestación de riqueza o, en su caso, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica. La doble imposición no puede limitarse al supuesto de dos impuestos que recaen sobre un mismo hecho imponible en todos sus componentes (subjeto y objetivo). Dentro del aspecto objetivo habría que distinguir entre el aspecto material, espacial, temporal y cuantitativo, y si exigimos que se cumplan todos los requisitos señalados estaríamos ante el mismo impuesto, aunque tuviera distinta denominación. Pero tampoco, puede hablarse de doble imposición porque coincidan determinados aspectos materiales, sino que es necesaria una similitud del objeto del gravamen. Ya SAINZ DE BUJANDA señalaba que “*el objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho, eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer la obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica-v.gr.: la renta, cuando se obtiene o cuando se gasta-, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, rentas, patrimonios, u otros objetos materiales o ideales, intrínsecamente considerados-abstracción hecha, por tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible*”.⁴³⁷

Más concretamente, FERREIRO distingue entre “*objeto material*” y “*objeto-fin*” del tributo, refiriéndose el primero a la riqueza efectivamente gravada por cada tributo, mientras el segundo consiste en la riqueza que se quiere gravar, entendida como fin o fines del tributo.⁴³⁸ Sin embargo, cada impuesto grava una manifestación de riqueza, que deberá determinarse de acuerdo con la regulación legal al describir el hecho imponible o al señalar la cuantificación del hecho imponible. En este sentido debería, conjuntamente con el estudio del objeto material y el objeto fin, determinarse la riqueza que se somete a tributación. Mientras que en relación con la interpretación del artículo 6.2 de la L.O.F.C.A., el T.C. señaló “*por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un*

⁴³⁶ R. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, “El objeto del impuesto: la doble imposición y el artículo 6.2 de la LOFCA” en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 240, 1996, pág. 394.

⁴³⁷ F. SAÍNZ DE BUJANDA, *Hacienda Pública*, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 336.

⁴³⁸ J.J.FERREIRO LAPATZA, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 10, 1976, págs. 229 y sgts.

*concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso, “para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”*⁴³⁹.

ALBIÑANA señala, la necesidad de que cada impuesto determine la capacidad económica que fundamenta su establecimiento y fundamento de subsistencia, debiéndose mover el objeto del tributo en el plano jurídico, pues la riqueza efectivamente gravada, como la riqueza que se encuentra en la intención última del legislador, deben tener su reflejo en la Ley. De esta manera se evitaría la confusión entre objeto imponible y hecho imponible⁴⁴⁰, ya que sobre una misma riqueza gravada, el legislador tributario puede tomar en consideración distintas circunstancias o situaciones que delimiten distintos hechos imponibles. Esto puede determinar que distintos hechos imponibles produzcan una doble imposición o plurimposición con relación a un mismo objeto impositivo o manifestación de riqueza gravada. Es el fenómeno de la plurimposición, “*el mito de los dobles impuestos*” de que hablaba EINAUDI⁴⁴¹, cuando el legislador fracciona entre varios títulos impositivos de una sola carga impositiva, fraccionamiento querido por comodidad de la Hacienda Pública y por un más fácil aliciente a pagar para el contribuyente.

Debemos considerar, por tanto, que existe doble imposición cuando varios hechos imponibles recaen sobre un mismo objeto de gravamen, puesto que existen cuatro índices generales de capacidad económica: la renta, el patrimonio, el consumo y el tráfico de bienes, podría pensarse en cuatro impuestos, sobre la renta, sobre el patrimonio, el consumo y tráfico, y con ello la ausencia plurimposición interna. Pero la finalidad y los objetivos de un sistema fiscal moderno impiden la existencia de esas cuatro figuras tributarias. Por lo que sobre una misma fuente de capacidad económica (renta, patrimonio, consumo, tráfico de bienes) pueden recaer varias figuras impositivas, sin que pueda hablarse de doble imposición siempre que se cumplan unos determinados límites racionales, jurídicos y económicos.

Dentro de la doble imposición interna del sistema tributario español derivada de la existencia de diversas figuras tributarias y de distintas Administraciones territoriales, habrá que preguntarse si existe verdaderamente una doble imposición material. En este sentido, cabría preguntarse si en vez de existir varias figuras tributarias en determinados casos, no fuese más conveniente elevar los tipos progresivos.

Podemos advertir como en el caso de los rendimientos de capital, confluyen el I.R.P.F y el I. sobre el Patrimonio sobre el capital. Pero en éste último se reconoce una mayor capacidad económica por dicha titularidad, así como por la distinción entre los rendimientos del trabajo y del capital de acuerdo con los esquemas de justicia tributaria imperantes en una comunidad socio-jurídica.

Tampoco existiría doble imposición cuando existe otra figura tributaria con una *finalidad extrafiscal*, de manera que tampoco existiría doble imposición de un impuesto con otro, cuando para la consecución de cualquier finalidad

⁴³⁹ Sentencia del T.C. 37/1987, de 26 de marzo, F.J. 14, y en el mismo sentido, 186/1993, de 7 de junio, F.J. 4º.

⁴⁴⁰ Siendo el primero un concepto fáctico, y el hecho imponible algo jurídico. Como podría desprenderse de lo señalado por el T.C.

⁴⁴¹ G. EINAUDI, *Miti e paradossi Della giustizia tributaria, seconda edizione*, Giulio Einaudi Editore, Torino, 1967, págs. 38 a 46.

amparada constitucionalmente, como pueden ser ciertos objetivos extrafiscales, sin que necesariamente exista una mayor capacidad económica. Siempre dentro de una construcción racional del sistema tributario y el respeto a los principios de justicia tributaria.

La doble imposición, aunque puede recaer en un mismo sujeto pasivo (El I.B.I. y el Impuesto sobre el Patrimonio)⁴⁴², o entre distintos sujetos pasivos (beneficios de una sociedad y dividendos en el accionista), para ser tal, debe recaer sobre una misma capacidad económica. Situación que no se produce en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en que se grava la capacidad económica del beneficiario, de acuerdo con un aumento evidente de su capacidad económica y a título gratuito, sin que deba dar lugar a situaciones con tipos irracionales, como en las transmisiones “inter vivos” a título gratuito sometidas a I.R.P.F y al I.S.D. ($43\% + 81,6 = 124,6\%$), ahora ($18\% + 81,6\% = 99,6\%$).

3.3. TRATAMIENTO DISCRIMINATORIO DE LAS TRANSMISIONES “INTER VIVOS”: LA ELEVADA IMPOSICIÓN DE LAS DONACIONES

El artículo 3.1 de la L.I.S.D. define el hecho imponible de Impuesto como la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos”.⁴⁴³ CHECA considera injustificado el trato de favor existente sobre las herencias en contra de las donaciones⁴⁴⁴ por la ausencia de reducciones y el pago de la plusvalía por el donante que en algunos casos lleva a la posible confiscatoriedad. Sin embargo, ya hemos señalado que este tratamiento es el que rige en derecho comparado, cuando, además, la naturaleza jurídica de la sucesión y las donaciones son diferentes.

3.3.1 SUJECCIÓN DE LAS GANANCIAS PATRIMONIALES EN EL DONANTE (Adquisición de una Persona Física de otra Persona Física)

La Ley del I.R.P.F. establece el no-sometimiento a tributación de las ganancias que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones lucrativas por causa de muerte, estando sometidas sólo al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Anteriormente la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del I.R.P.F., sometía a tributación las diferencias entre el valor originario y el valor en el momento del fallecimiento siendo criticado por la generalidad de la Doctrina⁴⁴⁵. La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del I.R.P.F., eliminó la tributación respecto “*de las personas incluidas en la unidad familiar a la que pertenecía el causante*”, generando una

⁴⁴² El TC en Sentencia de 16 de diciembre de 1999. 233/1999, ya declaró la compatibilidad entre el I.P. y el I.B.I.

⁴⁴³ La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario

⁴⁴⁴ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*: materiales, cit., pág. 51.

⁴⁴⁵ J. MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, *El nuevo impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Colección textos legales siete, Valencia, 1988, págs. 11 y siguientes.

desigualdad entre herederos, según perteneciera o no a la unidad familiar⁴⁴⁶ y fomentaba que se dejaran los bienes al cónyuge o a los hijos menores de edad.⁴⁴⁷ La Ley 18/1991, del I.R.P.F. eliminó la llamada “plusvalía del muerto”, suprimiendo la desigualdad, y estableciendo la exención de los incrementos y disminuciones patrimoniales de patrimonio puestos de manifiesto con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del sujeto pasivo.

Por el contrario en el supuesto de transmisión “inter vivos”, estará sometida al I.R.P.F. y al I.S.D. Para HERRERA MOLINA justifica el gravamen de las donaciones para gravar la capacidad económica que se ha ido generando en el bien donado a lo largo de tiempo al aumentar su valor, que el legislador sujeta a gravamen en el momento de la salida del bien.⁴⁴⁸ Aunque jurídicamente no es una doble imposición, porque los sujetos pasivos son distintos en ambos tributos, podría hablarse de *exceso de imposición* que atacaría no a la justicia formal sino a la justicia material que debe presidir un sistema impositivo⁴⁴⁹. Esta circunstancia tiene efectos nocivos para SIMÓN ACOSTA⁴⁵⁰ al impedir el relevo generacional. Situación que ha desaparecido con la regulación autonómica, como ya hemos señalado.

3.3.2. LA INAPLICACIÓN EN EL I.S.D. DE LOS COEFICIENTES CORRECTORES Y DE ACTUALIZACIÓN

Para corregir la inflación y evitar las plusvalías nominales, se establecieron los coeficientes correctores de las plusvalías que no estaban establecidos con este objetivo, sino con el de desgravar las plusvalías no especulativas o a largo plazo. Los coeficientes actualizadores del valor de adquisición para evitar el gravamen de incrementos de valor nominales y no manifestar capacidad económica y los coeficientes correctores cumplen funciones diferentes para SIMÓN ACOSTA⁴⁵¹.

Admitido el gravamen sobre una capacidad económica real o potencial. El T.C. en sentencias 37/1987, de 26 de marzo y 186/1993, de 7 de junio, admite que el legislador establezca impuestos, que sin contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución garantiza o preconiza e incluso en potencia, “*Basta que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el*

⁴⁴⁶ M. CAAMAÑO ANIDO, *Régimen Fiscal de las donaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993, págs. 15 y 16.

⁴⁴⁷ J. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Naturaleza y estructura del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*,...,cit., pág. 1082.

⁴⁴⁸ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad*..., cit., pág. 375

⁴⁴⁹ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: materiales*, cit., pág. 29. Cita a EINAUDI, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Barcelona, Ariel, 1959, págs. 93 y sigts.

⁴⁵⁰ SIMÓN ACOSTA, “Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF: Concepto y ámbito”, *REDF*, Civitas, , nº 75, 1992, pág. 533, ” *en lugar de promoverse el relevo generacional en la gestión de patrimonios – en especial si se trata de explotaciones o empresas familiares, la ley castiga a los padres que deciden jubilarse y ceder en vida su patrimonio a los hijos.* ”

⁴⁵¹ SIMÓN ACOSTA, “Los incrementos y disminuciones de patrimonio gravados en el IRPF:..., cit., pág. 537 y sigts.

legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional de capacidad económica quede a salvo.”

Aunque no puede gravarse una capacidad económica inexistente. El propio Tribunal señaló en la sentencia del T.C. 221/1992, que en el marco de la imposición, no existe una discrecionalidad en el legislador para someter a imposición una *“situación económica no enmarcada en los límites de la imposición, o que no demuestre capacidad económica alguna”*, como señala CASADO OLLERO⁴⁵² y PALAO TABOADA⁴⁵³.

En esta Sentencia, el Tribunal a pesar de reconocer que la inflación haga inexistente o ficticia la capacidad económica gravada por el impuesto, se limitó a considerar válido a efectos del Impuesto sobre el *Incremento del Valor de los Terrenos*, que la habilitación al Gobierno para que libremente, pudiera practicar las correcciones monetarias. Su inactividad no será responsabilidad del legislador sino del Gobierno. El T.C. se desentiende del problema en contra de la opinión moderna de los Tribunales Constitucionales como señala MERINO JARA⁴⁵⁴, aunque el propio tribunal matiza en la propia sentencia *“No puede desconocerse, sin embargo, que el mantenimiento a ultranza, sin excepciones, del principio nominalista en el ordenamiento tributario puede dar lugar, en ciertos casos, a situaciones incompatibles con la plena vigencia del sistema tributario justo a que se refiere el artículo 31.1 de la Constitución”*. Para sujetar los actos de imposición a auténticos y reales incrementos de valor, no de ficticios.

Sin embargo, la inactividad del legislador fue sancionada por el T.J.C.E. en Sentencia de 9 de diciembre de 2004 (Asunto C/219/03) ya declaró violado los arts. 49 y 56 del T.C.E. por discriminar a las acciones negociados en mercados distintos de los españoles al no aplicarse en el régimen de las acciones cotizadas sino el porcentaje general. Situación que se ha normalizado tras la Ley 35/2006 que admite la reducción del 25 por cada año en los títulos negociados en los mercados europeos.

Distinto de los coeficientes reductores, son los coeficientes correctores de la disposición transitoria novena del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la nueva redacción dada por la Ley 35/2006⁴⁵⁵, establece para las transmisiones realizadas a partir del 20 de diciembre de 2006, tendrán derecho a la reducción por la ganancia patrimonial generada entre la fecha de adquisición y el 31 de diciembre de 2006. Pero esta reducción se reducirá por el cociente entre el período comprendido entre - la fecha de adquisición y el 19 de enero de 2006 - y el número de días totales.

Sin embargo, en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no existen coeficientes correctores ya que los bienes han sido adquiridos sin ninguna antigüedad. Además no se tienen en cuenta los

⁴⁵² G. CASADO OLLERO, “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición Indirecta II. El contenido constitucional de la capacidad económica”, *REDF*, Civitas n 34, 1982, pág. 197.

⁴⁵³ PALAO TABOADA, *Los límites de control de constitucionalidad de la legislación fiscal, el reparto de la carga fiscal*, vol. II, Madrid 1975, págs. 707 y 708.

⁴⁵⁴ I. MERINO JARA, “Los principios de capacidad económica y de reserva de ley y el impuestos sobre el Incremento de Valor de los Terrenos a la STC 221/1992, de 11 de diciembre”, *Crónica Tributaria*, nº 67, 1993, pág. 144.

⁴⁵⁵ Disposición Final Primera.2

coeficientes de actualización de los bienes, ya que están no sujetos para el causante en el I.R.P.F.

La situación se agrava en el supuesto de las donaciones, ya que tributan en el donante (I.R.P.F.), sin coeficientes reductores⁴⁵⁶, ni coeficientes de actualización (previstos para los inmuebles en las transmisiones onerosas) y son gravados por su valor actualizado por el donatario sin derecho a reducciones, por lo que considero que habría que buscarse una solución para solventar los casos particulares de sobre imposición.⁴⁵⁷

3.3.3. LA PRESUNTA ILÓGICA DISPARIDAD DE TRATO ENTRE DONACIONES Y HERENCIAS A LA HORA DE LA FIJACIÓN DE LA BASE LIQUIDABLE

Sobre este tema se plantean dos cuestiones, la primera por la no-aplicación de las reducciones al donatario; la segunda, por el gravamen de las ganancias patrimoniales en el donante a través del I.R.P.F. en un mismo acto jurídico, la donación.

1.- No aplicación de las reducciones en el donatario:

La posibilidad de reducir la base imponible con las cantidades recogidas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, salvo para la “empresa familiar”, sólo rige para las adquisiciones “mortis causa”.

Para SIMÓN ACOSTA⁴⁵⁸, esta situación,

- a) Atenta contra el principio de capacidad económica, al no existir motivo alguno para diferenciar, puesto que el incremento de riqueza es el mismo tanto si se produce por donación como si se produce por herencia. Sin embargo, esta capacidad es diferente, atendiendo a la naturaleza jurídica del acto que constituye el hecho imponible.
- b) Parece oportuno que se concedan bonificaciones en el caso de la donación antes de la muerte, de este modo se fomentaría la transmisión de patrimonios en vida, con la finalidad de proteger a los hijos, la distribución de los bienes entre la familia y la incorporación de los jóvenes al mercado del trabajo y a sistema productivo. La ausencia de reducciones como señala MEADE⁴⁵⁹ impide la redistribución intergeneracional.

⁴⁵⁶ Desde la Ley 35/2006 y sin perjuicio de la actualización de los inmuebles, art. 33.2. para transmisiones onerosas.

⁴⁵⁷ Aunque algunas Comunidades han establecido supuestos de reducción para las transmisiones “inter vivos, aunque no soluciona el problema entre parientes extraños. El número de donaciones en la Comunidad de Madrid han sido 17.598 donaciones en el primer semestre de 2007, un 27% más que el mismo período del año anterior, frente a las 2.300 del año 2005. Diario Expansión del día 18/09/2006, pág. 70.

⁴⁵⁸ SIMÓN ACOSTA, *Base imponible, tipos de gravamen y deudas tributarias, la fiscalidad de las sucesiones y donaciones*, AAVV, págs. 218 y sgts.

⁴⁵⁹ MEADE, *La economía justa*, trad. García Durán, Barcelona, Orbis, 1985, pág. 232. “el que los padres distribuyan su patrimonio parcialmente, durante su vida, o que retengan su patrimonio intacto hasta su muerte, puede verse afectado, por las políticas gubernamentales (ejemplo diferencia de tipos entre

Sin embargo, las Comunidades Autónomas ya recogen bonificaciones a las transmisiones “inter vivos, de una manera general como las Comunidades de Madrid, Valencia, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León y las Islas Baleares o para bienes concretos adquisición de la vivienda habitual o donación de dinero con tal motivo. Cataluña a través de una tarifa especial para los parientes cercanos. Sin perjuicio de la existencia de las reducciones a las transmisiones de la empresa familiar por actos gratuitos e “inter vivos”.

- c) También se considera *ineficaz*, desde la óptica productiva y de la asignación de los recursos, pues facilitar la transmisión en vida del patrimonio aumentará el rendimiento de los capitales.
- d) Así como *contradictoria*, pues los herederos más tarde o más temprano recibirán la herencia.

Sin embargo, la naturaleza jurídica de las adquisiciones gratuitas es diferente en las “inter vivos que en las “mortis causa”. Del mismo modo, la capacidad económica que se refleja en las adquisiciones gratuitas es muy diferente en las sucesiones y en las donaciones. En el caso de fallecimiento se transmite la titularidad de todos los bienes y derechos, mientras que en las donaciones, salvo acumulación, recaen sobre bienes singulares. Igualmente la transmisión “mortis causa” deriva de un acto involuntario como la muerte del causante, que por vía legal transmite sus bienes a los herederos. Mientras las donaciones, son actos voluntarios, de liberalidad, que manifiestan una especial capacidad económica del donante.

Así ocurre, también, en derecho comparado, donde las reducciones y mínimos exentos, se han establecido únicamente para las sucesiones, ya que en caso contrario, se transmitiría el patrimonio en varios negocios jurídicos, “inter vivos”. Por lo cual, se han establecido las necesarias medidas legales para evitar la elusión fiscal, mediante la división de la herencia por sucesivas donaciones.⁴⁶⁰

2.- Gravamen de las ganancias patrimoniales en el I.R.P.F. al donante:

La Ley del I.R.P.F. declara no sujetas las ganancias patrimoniales del causante y las debidas a la transmisión de la empresa familiar. Ya hemos señalado la distinta naturaleza jurídica de la sucesión y de la donación, siendo esta última un contrato típico de liberalidad. Donde se cumplen los dos requisitos establecidos en la L.I.R.P.F., la alteración en la composición de su patrimonio y la variación de su valor. En este sentido, tampoco existe una causa justificable que determine su “no-sujeción”, al contrario que en la transmisión de la empresa familiar y su posible supervivencia.

No obstante, en un mismo acto jurídico, un contrato, se gravan dos capacidades económicas diferentes, en el donante y donatario, aunque su posible gravamen hasta el 99.9% podría ser causa de confiscatoriedad. Por lo

sucesiones y donaciones). Un cambio que condujera a los padres a tener una mayor tendencia a transmitir parte de su patrimonio en vida reduciría las desigualdades en la posición individual de la propiedad mediante la división de su patrimonio dado entre los ancianos y los jóvenes en lugar de dejar a éstos sin patrimonio”.

⁴⁶⁰ Artículo 30 de la Ley española. Como cláusula antielusión.

que considero deberían permitirse coeficientes de actualización que impidan el gravamen de ganancias nominales. O en forma distinta, la "no-sujeción" de las ganancias patrimoniales en el donante que serán sometidas a tributación cuando el bien salga del patrimonio del donatario y por la diferencia del valor con el histórico que tenía el donante. No obstante, para que las desigualdades incurran en vulneración del derecho de igualdad no deben producirse "en situaciones puntuales", pues "las leyes en su pretensión de racionalidad se proyectan sobre una normalidad de casos, sin que baste la aparición de un supuesto no previsto para determinar su inconstitucionalidad (SSTC 73/1996, de 30 de abril, FJ 5; y 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 6; 47/2001, de 15 de febrero, FJ 7; 212/2001, de 29 de octubre, FJ 5; y 21/2002, de 28 de enero, FJ 4).

3.4. INCUMPLIMIENTO DE LAS FUNCIONES DEL IMPUESTO

También se alega en contra del Impuesto, la falta de cumplimiento de las funciones en las que se basa.

3.4.1. REDUCIDA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO

Si se alega el carácter redistributivo de Impuesto, una menor recaudación otorga una menor posibilidad de redistribuir socialmente. El I.S.D. que se exige en la mayoría de los países de la O.C.D.E. nunca representa más del 1% del total de los ingresos tributarios (En España, el 1,25%; véase el porcentaje que representan los ingresos por el Impuesto de Sucesiones en países de la O.C.D.E. sobre el total de los ingresos tributarios, y en el mismo sentido en las Comunidades Autónomas).

Con lo que se puede preguntar, un Impuesto que genera tan pocos rendimientos, qué es lo que redistribuye. Además, si una parte importante de volumen total de herencias y donaciones, queda fuera libre de gravamen (aún más en los últimos años con las reformas relativas a la tributación de empresas y negocios familiares), ello supone una merma notable de la capacidad redistributiva que se le presume al Impuesto. No obstante, podría encontrarse una solución que podría ser la utilización del modelo existente en Dinamarca, y gravar la herencia, primeramente como caudal relicto, ampliando la base imponible del impuesto, y luego las porciones hereditarias, en determinados casos. Cuando estamos en un proceso de degradación fiscal, con el establecimiento del tipo proporcional en la base imponible del ahorro, la posible supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, lo que llevaría a un sobregravamen de las rentas del trabajo y a una subida de la imposición sobre el gasto. Mientras no se piensa reducir la imposición sobre los impuestos reales, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3.4.2. DIFERENCIAS CON LOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA

Tanto desde el punto de vista del derecho europeo donde la armonización ha operado en los impuestos indirectos – IVA y los Impuestos especiales -, como autonómico, existen diferencias notables.

Hay países europeos donde no existe el Impuesto sobre Sucesiones, desincentivando a la inversión extranjera en España, que cuenta además con un gravamen sobre bienes inmuebles para no residentes. Existen algunos autores partidarios de la armonización europea de los impuestos directos, pero ello supondría una falta de autonomía para los gobiernos nacionales de actuar en su economía. Una armonización que podría llevar consigo su supresión. Sin embargo, el impuesto se mantiene en los países más importantes de la Unión Europea.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones existe en la mayoría de dichos países, por lo que una solución razonable es el mantenimiento del aquel Impuesto en España y la bajada de la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio para reducirlo a su carácter censal, cuando se ha optado por su supresión.⁴⁶¹

3.4.3. DIFERENCIAS ENTRE COMUNIDADES AUTÓNOMAS

A) Diferencias entre las Comunidades de Territorio Común

La regulación en España no difiere, en exceso, de los países de nuestro entorno. Aún así, se producen diferencias que pueden afectar al principio de igualdad. Cuando un hecho es gravado en una Comunidad y en otra se declara exento, así como con relación a las diferencias de valor sobre un mismo bien

Las competencias normativas señaladas por la Ley 21/2001 en materia de sucesiones y donaciones a las Comunidades Autónomas, sin establecer normas de coordinación o límites, han modificado la legislación sobre la tributación de las adquisiciones gratuitas, en muchos casos acercando su legislación al tratamiento foral sobre las transmisiones entre cónyuges, ascendientes y descendientes, por lo que no puede hablarse de una infracción del principio constitucional de igualdad.

Pero su regulación puede plantear su constitucionalidad al compararse con el principio de igualdad del artículo 14 y 31.1 de la C.E., y con el artículo 139 de la Constitución que establece que *"todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio español"*, lo que obliga a salvaguardar la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, lo que no impide que exista una diversidad de cargas fiscales de los contribuyentes en función de sus lugares de residencia de conformidad con el principio de autonomía financiera de las CC.AA.

Sin embargo, la jurisprudencia constitucional, S.T.C. 37/1981, de 16 de noviembre; S.T.C. 76/1986, de 9 de julio; S.T.C. 19/1987, de 26 de marzo; 37/1987, de 26 de marzo; 150/1990, de 4 de octubre; S.T.C. 186/1983, de 7 de junio, etc, ha reconocido que los principios constitucionales de igualdad y unidad no se conculcan por la existencia de la diversidad impositiva.

⁴⁶¹ Para Ernest & Young es uno de los grandes lastres para la captación de directivos en España, habiendo pensado el anterior Gobierno en el mantenimiento de su función censal exclusivamente.

No obstante, la legislación es tan dispar, que no sólo significa que existen diferencias de tributación, sino de diferencias que generan supuestos que en una Comunidad están sujetos y en otra exentos. Por ejemplo, en la Comunidad de Madrid y las donaciones en documento público, lo que exige una modificación de la citada Ley 21/2001 para establecer una normas mínimas de coordinación normativa y asegurar el cumplimiento de las funciones del impuesto. Cuando el artículo 19 de la Ley 8/1980 señala que en el ejercicio de las competencias normativas, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la [Constitución](#); no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. Además, la nueva normativa sobre valoración dictada por las Comunidades amenaza con el establecimiento de distintos valores para un mismo bien según la Comunidad que gestione la declaración o autoliquidación presentada (no donde estén situados los bienes).

El poder normativo no se extiende a aspectos definitorios del tributo, incompatibles con su carácter de impuesto estatal, como el hecho imponible, debe el Estado mantener la estructura básica de estas reducciones, como señala CALVO ORTEGA.⁴⁶² El Impuesto es un tributo estatal donde los elementos definitorios deben corresponder al Estado para evitar la desvirtuación del impuesto, sin que las Comunidades Autónomas puedan cambiar su estructura sentencia del T.C. 181/1988, F.J. 4º, impidiéndose ilimitados por razón de la residencia⁴⁶³ y una competencia desleal entre las mismas.

B) Diferenciación entre Territorio Común y Territorios Forales

Las diferencias del tratamiento tributario de las adquisiciones gratuitas entre las Comunidades Autónomas de régimen común y las forales se han utilizado para propugnar la eliminación del Impuesto de Sucesiones. Como señala CHECA⁴⁶⁴, las ventajosas regulaciones legales existentes en los territorios forales sobre el I.S.D., supone una enorme diferencia de trato de los ciudadanos según su lugar de residencia, lo que debería llevar a adaptar la legislación común a la foral o a suprimir el Impuesto (en su finalidad recaudatoria)⁴⁶⁵.

⁴⁶² R. CALVO ORTEGA, “la financiación posible de las Comunidades Autónomas: en torno al nuevo modelo”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, abril 2002, pag. 27

⁴⁶³ M. NÚÑEZ GRANÓN, *Las desigualdades tributarias por razones familiares y de residencia*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 80 y sgts.

⁴⁶⁴ C. CHECA GONZALEZ. *La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión*. Pons –Idelco. ... cit., página 144.

⁴⁶⁵ Incluso existen diferencias entre los territorios forales como en el Impuesto sobre Sociedades, donde la Diputación de Guipúzcoa ha aprobado un tipo para dicho impuesto del 30%, dos puntos superior a Álava y Vizcaya. Diario Expansión del día 5 de septiembre de 2007.

Comparación entre el territorio Común y los Territorios forales:

En las Comunidades Autónomas Vasca y Navarra, de conformidad con la Disposición Adicional Primera de la C.E., al señalar que “*La Constitución ampara y respeta los derechos históricos de los territorios forales. La actualización general de dicho régimen foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía*”, se han establecido unos sistemas diferenciados al configurar el sistema tributario. Los territorios forales establecen una serie de exenciones, tanto a las herencias como a las donaciones en Álava, Guipúzcoa, Vizcaya y Navarra. En Navarra, entre otras exenciones, se establecen las adquisiciones hereditarias e “*inter vivos*”⁴⁶⁶, al establecerse que las adquisiciones por cónyuges, parejas estables, ascendentes o descendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados, quedan sometidos a un tipo del 0,080% sobre dicha base imponible. Con lo que se les garantiza la exención⁴⁶⁷.

Por su parte, en los territorios históricos del País Vasco⁴⁶⁸, existe la exención de las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier título sucesorio a favor del cónyuge, de los ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados, así como la percepción de cantidades por seguros de vida. Así como, las adquisiciones “*inter vivos*” entre las personas relacionadas anteriormente⁴⁶⁹.

Existe un posible agravio comparativo, que se solventaría con la conversión del I.S.D. en un Impuesto propio de las CC.AA. para ALONSO GONZÁLEZ.⁴⁷⁰

⁴⁶⁶ R. VILLAROIG MOYA, “Peculiaridades fiscales de Navarra”, en *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo IV, vol. I, Hacienda Autonómica General y Foral, 2 edic. Comares, Granada, 1998, pág. 170. Artículo 29 del Acuerdo Foral de 10 de abril de 1970.

⁴⁶⁷ Navarra: el Decreto Foral 250/2002, de 16 de diciembre, que aprueba el nuevo texto refundido, regula esta materia. El artículo 34.1 del Decreto de la Diputación Foral citado, de acuerdo con las modificaciones introducidas por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra, se declaran exentas, entre otras, las adquisiciones hereditarias de los ascendientes, descendientes, por consanguinidad, adoptantes y adoptados y entre cónyuges por aplicación de la tarifa al tipo del 0,80%.

⁴⁶⁸ Álava: Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, en su artículo 9.c) establece las exenciones respecto de las adquisiciones de bienes y derechos (incluidas las de los beneficiarios de los seguros de vida para caso de fallecimiento) por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, así como las adquisiciones de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “*inter vivos*”, a favor del cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados.

Guipúzcoa: la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, y el Decreto Foral 85/1994, grava los hechos imposables por obligación real y personal. Sin embargo, el artículo 5.2 declara exentas las adquisiciones de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio así como por actos gratuitos “*inter vivos*”, por el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados.

Vizcaya: Decreto Foral 3/1993, de 22 de junio, y por el Decreto foral 107/2001, de 5 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Establece como exención el artículo 5.1 del Decreto foral 3/1993, las adquisiciones hereditarias, incluidas los beneficiarios de contratos de seguros de vida para el caso del fallecimiento, a favor del cónyuge, ascendientes, en línea recta por consanguinidad, o del adoptante y adoptados”. Así como, artículo 5.4 exime las adquisiciones gratuitas “*inter vivos*” del cónyuge, de ascendientes y descendientes en línea recta por consanguinidad, o entre adoptante y adoptado.

⁴⁶⁹ A. ATXABAL ARDA, *La fiscalidad del Derecho Civil del País Vasco*, Colección Tesis Doctorales de la Hacienda Foral, nº 2 Diputación Foral de Vizcaya –Universidad de Deusto, Bilbao, 1999.

⁴⁷⁰ L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *La inconstitucionalidad...*, cit., pág. 101.

Sin perjuicio de las justificaciones históricas, desde el punto de vista jurídico, esta diferenciación no conculca el principio constitucional de igualdad, no siendo equiparables la unidad y la igualdad, que no conllevan a una absoluta uniformidad, siendo la diversidad una característica inherente al propio sistema autonómico y más en el sistema de Convenio y Concierto. Así el Auto 182/1986 del T.C., señala que, *“Si es cierto que el artículo 139.1 de la Constitución española dispone que “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado- precepto que constituye una de las manifestaciones del principio de igualdad en nuestra Constitución, también lo es que en la misma se formulan los principios de suficiencia de las Haciendas Locales (art. 142 de la C.E.) y de autonomía financiera de las CC.AA. (artículo 156.1). Todo lo cual supone que, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que deban soportar pueden ser distintas, como señala asimismo el Ministerio Fiscal. De ahí que la Constitución prevea la existencia de tributos propios de las Haciendas Locales (art. 143 de la C.E.) y, por lo que respecta a las CC.AA., de “recargos sobre impuestos estatales”, así como de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales”, artículo 157.1.a) y b) de la misma”.*

Un tratamiento fiscal distinto en una C.A. es lícitamente constitucional, la S.T.C. 37/1981 en relación con el artículo 139.1 de la C.E., igualdad de derechos y obligaciones en cualquier parte del Estado, *“no puede ser entendido en modo alguno como una rigurosa y monolítica uniformidad del ordenamiento que resulte que, en igualdad de circunstancias, en cualquier parte del territorio nacional se tienen los mismos derechos y obligaciones. Esto no ha sido nunca así entre nosotros en el ámbito del derecho privado y, con la reserva antes señalada respecto de la igualdad de condiciones básicas de ejercicio de derechos y libertades, no es ahora resueltamente así en ningún ámbito, puesto que la potestad legislativa de que las Comunidades Autónomas gozan, da a nuestro ordenamiento una estructura compuesta, por obra de la cual puede ser distinta la posición jurídica de los ciudadanos en las distintas partes del territorio nacional”.*

La sentencia del T.C. 76/1986 indicó que *“las normas estatales y autonómicas emanan de poderes legislativos distintos, sin que las divergencias eventuales en los criterios del legislador estatal y el legislador autonómico, en el ámbito de sus respectivas competencias, puedan dar base a una pretendida pretensión de igualdad.”*

En la S.T.C. 37/1987 se manifestó que *“el principio constitucional de igualdad no impone que todas las CCAA sustenten las mismas competencias, ni, menos aún, que tengan que ejercerlas de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes. La autonomía significa precisamente capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139.1 y 149.1.1ª de la Constitución, ya que los preceptos no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los*

derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales.”

En la S.T.C. 150/1990 se afirmó que “este principio (alude al de igualdad, según tuvimos ocasión de afirmar en la sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 27 de marzo, (FJ 10), no impone que todas las Comunidades Autónomas tengan que ejercer sus competencias “de una manera o con un contenido y unos resultados idénticos o semejantes”. La autonomía – declaramos en la citada ocasión- significa precisamente la capacidad de cada nacionalidad o región para decidir cuándo y cómo ejercer sus propias competencias en el marco de la Constitución y del Estatuto. Y si, como es lógico, de dicho ejercicio derivan desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en cada una de las distintas Comunidades Autónomas, no por ello resultan necesariamente infringidos los arts. 1, 9.2, 14, 139 y 149.1.1ª de la Constitución (ni los arts. 31.3, 38 y 149.1.13ª cabe añadir ahora), ya que los preceptos no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todo tipo de materias y en todo el territorio del Estado, lo que sería frontalmente incompatible con la autonomía, sino, a lo sumo, y por lo que al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales se refiere, una igualdad de posiciones jurídicas fundamentales”.

En la S.T.C. 186/1993 se señaló que el principio de “igualdad no impone que todas las CC.AA. ostenten las mismas competencias, ni menos aún que tengan que ejercerlas de una determinada manera o con un contenido o resultados prácticamente idénticos o semejantes. Por consiguiente si como consecuencia del ejercicio de esas competencias surgen desigualdades en la posición jurídica de los ciudadanos residentes en las distintas CC.AA., no por ello automáticamente resultarán infringido, entre otros, los artículos 14, 139.1 o 149.1.1 de la CE, ya que dichos preceptos constitucionales no exigen un tratamiento uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado. En caso contrario, semejante uniformidad, ciertamente, sería incompatible con la autonomía constitucional garantizada, de manera que, en lo que se refiere al ejercicio de los derechos y al cumplimiento de los deberes constitucionales, lo que la Constitución impone es una igualdad de las posiciones jurídicas fundamentales, pero no, desde luego, una absoluta identidad de las mismas”.

La autonomía de las CC.AA. y las CC.LL. introduce dosis evidentes de desigualdad, que no pueden estimarse como constitucionalmente ilegítimas, ya que en ningún momento el texto constitucional exige la existencia de una uniformidad en el tratamiento tributario. Si bien es cierto que el artículo 139.1 de la Constitución establece que “todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio español”, también la propia Constitución formula los principios de autonomía financiera de las CC.AA. y de suficiencia de las Haciendas Locales, lo que implica que, salvaguardada la identidad básica de derechos y deberes de los españoles, las cargas fiscales que los mismos pueden llegar a soportar pueden ser, efectivamente, diferentes, sin que ello haya de entender que se ha vulnerado el principio de igualdad.⁴⁷¹

⁴⁷¹ J. CAZORLA PRIETO, “Recargos e Impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *La Ley*, Madrid, 1986, páginas 235 y sgts.

Tampoco las específicas normas forales reguladoras del I.S.D. vulneran lo dispuesto en el Convenio Económico del Estado y la C.A. del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que establece en el artículo 3.b) que los territorios históricos mantendrán una presión fiscal efectiva equivalente a la del resto del Estado, y el artículo 7.1.b) de la Ley 28/1990, que aprueba el convenio económico con Navarra, señala, “*Establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado*”.

Estos preceptos para evitar la competencia de una presión fiscal baja y así impedir que los territorios forales puedan convertirse en paraísos fiscales, *hablan de presión fiscal efectiva equivalente*, presión que es global lo que no impide que el I.S.D. en los territorios forales sean su presión fiscal muy inferior al existente en muchas Comunidades. Conceptos de muy difícil prueba y que también depende de la gestión, con lo que este criterio armonizador es muy poco operativo, por la vaguedad, abstracción y generalidad.

Si esta diferencia de trato no es igual, genera una diferencia de trato entre los distintos ciudadanos por razón del territorio, que para CHECA aconsejaría la supresión del Impuesto ⁴⁷² para evitar los efectos perniciosos sobre otros tributos el I.P. o I.R.P.F. Sin embargo, en el Impuesto sobre Renta las ganancias de capital están sometidas a tipo proporcional, estando pendiente, además, la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio o su reducción a su función censal.

Por otra parte, estas diferencias, anteriormente señaladas, han desaparecido en las Comunidades de Aragón, Cantabria y la Rioja, así como en Andalucía, Asturias, Baleares, Madrid, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Murcia y la Comunidad Valenciana, a través de las últimas reformas legislativas, que establecen la exención en los mismos supuestos que las Comunidades forales. Aunque sería necesario una cierta coordinación entre las legislaciones de las Comunidades Autónomas para que no se vean afectados los principios de igualdad y generalidad tributarias. En otro sentido, lo que podría plantearse, es si estas exenciones infringen ahora el principio de generalidad y capacidad económica.

No obstante, la normativa sobre la libre circulación de capitales auspiciada por la Directiva 88/361/CEE, de 24 de mayo de 1988, que ha facilitado el cambio de residencia y la instauración de una planificación fiscal, que genera que las clases que no pueden cambiar de residencia, paguen el impuesto, crea una nueva problemática. Cuando, al mismo tiempo, los no residentes en España no pueden beneficiarse de los beneficios fiscales autonómicos. Iguaes consideraciones, pueden hacerse a las Comunidades de régimen común, de acuerdo con lo señalado en el artículo 19.2 de la LOCA., antes mencionado.⁴⁷³

⁴⁷² CHECA GONZALEZ, *La supresión*, cit., pág. 145

⁴⁷³ En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la [Constitución](#); no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

3.5. FALTA DE NEUTRALIDAD IMPOSITIVA

Frente al objetivo del legislador en los últimos años de buscar la eficacia económica y la una neutralidad fiscal en el ámbito de la fiscalidad internacional, no ha ocurrido lo mismo en la esfera nacional.

La inicial redacción del artículo 20 de la Ley 29/1987 constaba de tres epígrafes, habiéndose modificado hasta los 7 actuales. En 1987 se establecían unas reducciones en función de la edad, el parentesco y la minusvalía que presenta el adquirente o el sujeto pasivo del impuesto, en un tributo que no contempla exención alguna, con el objetivo de subjetivizar el gravamen.⁴⁷⁴

La Ley 41/1994, de 30 de diciembre, introdujo el apartado 4 del artículo 20, el correspondiente a los seguros de vida en función del parentesco. El Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, efectuó una gran modificación, la introducción del beneficio fiscal a favor de las empresas familiares, con una reducción del 95% del valor de la empresa o de las participaciones, en correlación con el Impuesto sobre el Patrimonio que ya la disfrutaba desde la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo. El mismo Real Decreto-Ley 7/1996, agregó la reducción del 95% del valor de la vivienda habitual de la persona fallecida con determinados requisitos.

De nuevo, la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, modificó los apartados citados al propio tiempo que se concedía a las CC.AA. la capacidad normativa en relación con las reducciones de conformidad con el nuevo modelo de financiación autonómica recién aprobado, se duplicó el importe a reducir por seguro de vida, y se introdujo en nuevo apartado 6, la reducción del 95% a las donaciones de empresas individuales.

Estas reducciones fueron matizadas por las Leyes 66/1997, de 30 de diciembre, 49/1998, de 30 de diciembre, 51/2002, de 27 de diciembre, y 35/2006, de 28 de noviembre, con el resultado de la variedad de reformas normativas que afectan al principio de seguridad jurídica, artículo 9.3 de la C.E.; así como la variedad de reformas autonómicas, al catalogarse el Impuesto como cedido a las CC.AA., éstas han introducido diversas reformas amparándose en la Ley 21/2001 que amplió las competencias normativas de dichas Comunidades.

Se comenzó con una finalidad justa, facilitar una tributación más suave para los parientes y cónyuge del causante, favoreciendo a los menores de edad y discapacitados, al estimar que tenían menos capacidad económica que el resto de los adquirentes, evitando que el Impuesto fuera excesivamente gravoso.

Pero ahora, se han incrementado las excepciones a la obligación general de contribuir al Impuesto⁴⁷⁵, que no se han querido articular como modificaciones en la cuota ni articular supuestos de exención⁴⁷⁶, proliferando las excepciones que generan discriminación y que afectan al fundamento del Impuesto.

⁴⁷⁴ J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw Hill, Madrid 1999, pág. 67.

⁴⁷⁵ L.M. ALONSO GONZALEZ, *la inconstitucionalidad....*, cit., pág. 81

⁴⁷⁶ J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, *Técnicas desgravatorias y deber....*, cit., pág.68.

Se dice que el I.S.D. es desincentivador del ahorro, pero igual efecto produce en otras figuras tributarias. El Estado puede invertir lo percibido por el Impuesto, generando, a su vez riqueza. Parece que los efectos del Impuesto sobre las herencias están muy ligados a cuáles son los motivos que impulsan a una persona a dejar una herencia. Si el fallecimiento que suscita la herencia es prematuro (los herederos no esperaban la herencia por lo que ésta no cambiará el comportamiento ni del causante ni de los causahabientes). Si la herencia es una recompensa por los servicios prestados, sí estamos ante un Impuesto sobre consumos de bienes y servicios.

Por el contrario, si una persona va preparando su herencia para sus hijos, es pensable que los hijos que piensen heredar tengan un incentivo para el consumo en lugar del ahorro (siendo el I.S.D. un buen instrumento para evitar dicho consumo y propicia el ahorro).

Cuadro Nº.25 : Relación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y el P.N.B. de España.

AÑO	P.N.B	I.S.D	I.S.D / P.N.B	Ahorro Bruto	Ahorro B. / P.N.B.	Crédito Inmob. P. Físicas
1995	447.205	708,520	0,16	43.538	9,74	73.982
1996	473.855	746,647	0,16	45.233	9,55	86.919
1997	503.921	921,324	0,18	44.561	8,84	107.926
1998	539.493	981,016	0,18	42.600	7,90	125.349
1999	579.942	1.117,760	0,19	41.207	7,11	148.594
2000	630.263	1.224,703	0,19	46.745	7,42	180.671
2001	680.678	1.347,882	0,20	49.605	7,29	211.363
2002	729.206	1.405,367	0,19	54.050	7,41	245.417
2003	782.531	1.627,017	0,21	60.565	7,74	283.258
2004	840.106	1.889,337	0,22	62.050	7,39	341.860
2005	905.455	2.265,606	0,25	61.859	6,83	456.381
2006	969.742	2.565.523	0,26			

AÑO	VARIACIÓN SOBRE EL AÑO ANTERIOR					
1996	6,0	5,4		3,9		17,5
1997	6,3	23,4		-1,5		24,2
1998	7,1	6,5		-4,4		16,1
1999	7,5	13,9		-3,3		18,5
2000	8,7	9,6		13,4		21,6
2001	8,0	10,1		6,1		17,0
2002	7,1	4,3		9,0		16,1
2003	7,3	15,8		12,1		15,4
2004	7,4	16,1		2,5		20,7
2005	7,8	19,9		-0,3		33,5
2006	7,1	10,7				
2005/95	102,5	219,8		42,1		516,9

Fuente: INE.

Eficacia Económica y Fiscalidad sobre Herencias y Donaciones:

El gravamen sobre las adquisiciones gratuitas podría una influencia evidente sobre el ahorro y la eficaz gestión de los activos.

A) Efectos sobre el ahorro

Son numerosos los autores los que se manifiestan a favor de la neutralidad respecto de la asignación originaria de los recursos⁴⁷⁷, ALBI, FUENTES QUINTANA, NEUMARK, MUSGRAVE. Un impuesto óptimo no ha de causar interferencias respecto a las decisiones de los particulares que aquellas que, como instrumento de política económica, sean pretendidas deliberadamente por las autoridades.

Pero en términos generales, el Impuesto en su conjunto, los efectos del I.S.D. no serían perjudiciales e incluso serán favorables al ahorro, al considerar el comportamiento de los herederos, los cuales al tener la certeza de la transmisión hereditaria pueden tener un incentivo para aumentar el consumo presente frente al ahorro, operando el Impuesto sucesorio como un instrumento útil para reducir esa distorsión que compensaría la posible merma en la utilidad del transmisor. Es difícil contrastar la intensidad de ambos efectos, ni puede llegarse a una conclusión clara, así tras la reforma de 1996 ni se incrementa la tasa de ahorro de las familias ni hay variación importante del patrimonio familiar. Las variaciones en el nivel de ahorro parecerían que obedecen a razones *extrafiscales* y de orden económico tales como el nivel de empleo, las expectativas empresariales o la incertidumbre sobre el futuro como los verdaderos causantes del nivel de ahorro de los ciudadanos españoles. Cuadro nº 25, donde se observa el incremento del porcentaje del I.S.D. con relación al Producto Nacional Bruto del país, habiendo disminuido el porcentaje de ahorro, no por dicha circunstancia sino por atender a los gastos financieros del crédito inmobiliario de las familias.

No obstante, pueden señalarse algunos factores que operarían como desincentivo al ahorro, como los coeficientes multiplicadores por la existencia de un patrimonio preexistente en el heredero de cierta cuantía, que pueden incrementar los tipos teóricos a niveles desproporcionados. Esos coeficientes para acentuar el carácter de progresivo y, por tanto, redistributivo del Impuesto, además de no tener una relevancia práctica importante⁴⁷⁸, suponen un efecto negativo del Impuesto con relación al ahorro, dando lugar a la paradoja de la prodigalidad,⁴⁷⁹ según el cual entre dos herederos que parten de una misma situación patrimonial resultará penalizado aquél que mantuvo su patrimonio o incluso lo aumentó frente a aquél que lo incrementó o no hizo un esfuerzo suficiente en mantenerlo. El mantenimiento ayuda a crear la expectativa de mayor gravamen que, o bien provocará un desincentivo al ahorro, o bien

⁴⁷⁷ ALBI, *Teoría de la Hacienda Pública*. Ed. Ariel. Economía. Barcelona, 1992. R. MUSGRAVE Y P. MUSGRAVE, 1980, *Hacienda Pública: teórica y aplicada*. IEF. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. E. FUENTES QUINTANA, 1986, NEUMARK, 1974, ..., cit.

⁴⁷⁸ M.A. BARBERÁN LAHUERTA, *La imposición sobre las herencias....* cit, 2004.

⁴⁷⁹ C. CHECA *La supresión del ...*1996, ... cit., pág. 76.

generará estrategias por parte de los contribuyentes para evitarlo, alterando las decisiones originales en torno al modo de transmitir el patrimonio o las condiciones para recibirla⁴⁸⁰.

B) Efectos en la composición de los activos patrimoniales

Tras la reforma de 1996, se estableció la posibilidad de reducción del 95% del valor de la vivienda habitual y de la empresa familiar. Deberíamos preguntarnos por la eficacia práctica de dicha medida en ambos activos. Si lo que se pretendía es ganar en equidad favoreciendo a aquellos descendientes que habrían convivido con el causante, la generalidad de los requisitos para su aplicación, la inexistencia de exigencias en este sentido, hace que se convierta en una reducción generalizada que discrimina a otras fuentes de riqueza.

Reducción de la base imponible correspondiente a la vivienda habitual del causante:

Si el objetivo del sistema fiscal español era un trato favorable que permitiese la adquisición de vivienda en propiedad, parece que no se ha conseguido, sino la disminución de la alta progresividad teórica del Impuesto a partir de la exención del principal de los activos de las familias españolas⁴⁸¹, la inversión inmobiliaria en propiedad⁴⁸².

Se prima esta forma de ahorro, cuando no se exige que la vivienda transmitida sea la habitual del adquirente, sin que cumpla tal requisito en el transmisor. Por lo cual, el beneficiario puede adquirir varias viviendas de distintos causantes.

Como puede apreciarse, la inversión en vivienda ha crecido de forma importante, aunque al mismo tiempo que también se ha incrementado el patrimonio total de los hogares. Desde 1996 se mantiene o disminuye el citado porcentaje respecto al patrimonio, fecha desde que entró en vigor la reducción.

Sin embargo, hay incrementos importantes es en el valor de los inmuebles y en el valor de las nuevas construcciones debido al “boom

⁴⁸⁰ L.M. ALONSO *La Inconstitucionalidad...*, 2001, .. cit., pág. 72.

⁴⁸¹ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) señala en su informe de Enero de 2007, la necesidad de “*corregir las distorsiones en el mercado de la vivienda, que impulsan la demanda y que dificulta a las rentas bajas y a los jóvenes entrar en el mercado*”. La OCDE recomienda suprimir progresivamente las ayudas fiscales a la compra de pisos “*que han reducido la incidencia de los tipos de interés que los compradores afrontan, al tiempo que aumenta la cantidad de préstamos a afrontar*”. Diario El Mundo, miércoles 24 de enero de 2007, pág. 36.

⁴⁸² El Ministerio de la Vivienda pretende recuperar la deducción por el alquiler para jóvenes en el IRPF, suprimida en 1988. En la actualidad, nueve regiones mantienen esta desgravación, aunque sólo cuatro son específicas para jóvenes. El coste conjunto de las deducciones a los inquilinos, de las que se beneficiaron casi 67.800 personas, ascendió en 2005 a 19,99 millones de euros. En el caso de las ayudas a los menores de 35 años implantadas en Andalucía, Baleares, Extremadura y Madrid, el número de beneficiarios asciende a 24.114 personas, mientras que el coste total fue de 10,5 millones. Sin embargo, la ayuda al inquilino no está muy extendida, ya que sólo supone el 10% del coste de las deducciones autonómicas y apenas beneficia al 8% de los contribuyentes. Diario Expansión del día 29 de agosto 2007.

inmobiliario” y la nueva moneda⁴⁸³. El número de viviendas visadas anualmente casi se ha triplicado, incrementándose el importe del crédito hipotecario medio en igual medida. Cuadro nº 26.

Afecta al principio de generalidad, pues habría sido mejor introducir un mínimo exento que hubiera beneficiado a todos. Así un causahabiente que hereda una vivienda habitual de su padre por 120.000 €. no tendrá que tributar por el I.S.D., mientras una persona que hereda 18.000 €, en bienes distintos de la vivienda habitual tendría que tributar.⁴⁸⁴

Cuadro nº 26 : Mercado Inmobiliario nacional:

AÑO	Visados Vivienda	Precio Medio:m/2	Importe Medio	Porcentaje	año	anterior
1992	202.100	637,7	48.790			
1993	216.500	574,9	46.131	7,13	-9,85	-5,45
1994	268.600	639,1	55.291	24,06	11,17	19,86
1995	309.100	692,7	45.724	15,08	8,39	-17,30
1996	282.400	686,0	48.510	-8,64	-0,97	6,09
1997	337.700	697,8	51.926	19,58	1,72	7,04
1998	429.800	691,0	59.813	27,27	-0,97	15,19
1999	515.500	694,4	44.466	19,94	0,49	-25,66
2000	537.700	691,0	73.136	4,31	-0,49	64,48
2001	499.600	726,4	80.247	-7,09	5,12	9,72
2002	524.200	726,4	88.618	4,92	0,00	10,43
2003	636.300	702,8	100.942	21,38	-3,25	13,91
2004	687.100	816,3	115.004	7,98	16,15	13,93
2005	729.100	761,8	132.218	6,11	-6,68	14,97
2005/92	260,8	19,5	171,0			

Fuente: INE.

Sería más aconsejable el incremento de unas reducciones genéricas de la base imponible. HERRERA MOLINA se pregunta, ¿por qué discriminar a favor de las personas que adquieren una vivienda en propiedad, excluyendo a otras mantenidas a cargo del contribuyente en una vivienda arrendada?⁴⁸⁵, por lo que debería ponerse en comparación con la prohibición de la interdicción de la arbitrariedad, del control de la idoneidad y de la lesión mínima. Lo que lleva a plantearse la constitucionalidad de las reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987, y preguntarse si sólo se aplica a los que no han podido escapar del mismo.

⁴⁸³ El País Vasco y Cataluña han anunciado el gravamen de los pisos vacíos para incentivar su salida al mercado. El Grupo Parlamentario de IU-ICV han planteado un recargo entre el 50% y el 150% en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a los pisos vacíos para promover su alquiler. Diario El Mundo, miércoles 24 de enero de 2007, pág. 36.

⁴⁸⁴ Casi 5 millones de personas se benefician de la deducción por compra de vivienda con financiación ajena

⁴⁸⁵ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad....*, cit., pág. 386.

D) Reducción correspondiente a los Seguros de vida

Los seguros de vida y la vivienda son elementos que generalmente se producen en la mayoría de las herencias. Sin embargo, se ha introducido un tratamiento diferenciado que favorece la adquisición hereditaria de un tipo de renta sobre los demás elementos patrimoniales. Así dos herederos y descendientes mayores de 21 años que heredan 4.500 €. cada uno, pueden tener una tributación diferente según la naturaleza del bien. Si es un seguro de vida no tributaría nada, al sumar la reducción por seguro de vida y descendiente, mientras que éste último debería pagar al solo tener derecho a la última reducción. Medida dirigida a fomentar la contratación de seguros de vida.⁴⁸⁶ Pero no se han tenido en cuenta las reducciones a las transmisiones “mortis causa” para la constitución del patrimonio protegido de la Ley 41/2003, o por las donaciones a los minusválidos.

E) Reducción de la base imponible correspondiente a los activos de la “empresa familiar”

En cuanto a la empresa familiar, la nueva legislación con la finalidad de proteger la pervivencia de las empresas familiares ha regulado la reducción de la transmisión “inter vivos” o “mortis causa” de la empresa familiar. Cabe preguntarse la eficacia de la misma y su justificación en la consolidación del tejido empresarial y en la creación de riqueza y empleo.

La tributación en la sucesión de la empresa es uno de los condicionantes que afectan al mantenimiento de la empresa familiar, y debería estudiarse si las nuevas reducciones han evitado o reducido el número de empresas disueltas: los datos del I.N.E. muestran un crecimiento de la disolución de empresas por causas voluntarias, antes o después del Decreto-Ley 7/1996, por lo que cabe afirmar su escasa incidencia. A partir de 1996 sigue creciendo el número de empresas que desaparecen por causas voluntarias. Ha habido una adaptación al nuevo ciclo económico, en un primer momento al incremento del P.I.B. nacional, le acompaña un aumento de las empresas disueltas por causas voluntarias, disminuyendo su número a medida que también se ralentizaba el crecimiento económico. Sin embargo, en relación con las empresas familiares (no cotizadas en mercados secundarios) ha crecido el porcentaje que su valor representa sobre el total de activos familiares, y por tanto el valor de los activos susceptibles de beneficiarse de la reducción. La reducción, podría concluirse⁴⁸⁷, no ha cumplido el objetivo señalado, al no servir para consolidar un patrimonio empresarial, al haberse mantenido el ritmo de destrucción de empresas, habiéndose creado en las reducciones un instrumento para evitar el Impuesto fácilmente.

En este sentido, la proliferación en la creación de reducciones por las Leyes 14/1996 y 21/2001 que dejan a las Comunidades Autónomas una gran autonomía para configurar el tributo, puede afectar a la eficacia del Impuesto al mismo tiempo que beneficiar a determinados grupos sociales o económicos.

⁴⁸⁶ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad...*, cit., pág. 387.

⁴⁸⁷ M.A. BARBERÁN LAHUERTA, *Revista Asturiana de Economía* nº 32, 2005, página 110.

Tampoco se han recogido las recomendaciones de la Unión Europea en orden a facilitar la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, no de la empresa familiar, sino:

- De la pequeña y mediana empresa que constituye la base del tejido empresarial europeo.
- De facilitar la transmisión y por ello, la supervivencia de las empresas, a terceros distintos de los familiares del actual titular.
- De exigir un período mínimo en la continuación del ejercicio de la actividad.
- De reducir la carga tributaria, no de establecer su exención.

Los países de la Unión Europea han adoptado medidas para crear un entorno fiscal para proteger y facilitar la pervivencia presente y futura de las llamadas empresas familiares que constituyen el tejido empresarial de Europa⁴⁸⁸. La propia Unión Europea⁴⁸⁹ ha recomendado a los países integrantes de la misma a en el marco impositivo, facilitar la transmisión de los activos de las pequeñas y medianas empresas por vía de sucesión o donación.

El problema no son las reducciones por seguros de vida o vivienda habitual, o en la transmisión de empresas, el problema es cómo se ha articulado y el estado en que ha quedado el impuesto.⁴⁹⁰

La Consulta vinculante de la D.G.T de 3 de abril de 2006⁴⁹¹ sobre el mantenimiento del valor de lo adquirido y en relación con un negocio adquirido “mortis causa” en el que se aplicó la reducción del artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto, señala que de acuerdo con la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, el requisito de permanencia que exige la Ley no implica que el adquirente haya de continuar el ejercicio de la actividad durante la década que el precepto establece sino que es suficiente con el mantenimiento del valor de adquisición, es decir que al causahabiente le está prohibido realizar (en virtud de la remisión contenida en el apartado 6 del mismo artículo) actos de disposición u operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición sobre el que se practicó en su día la reducción prevista en la Ley.

Consiguientemente, siempre que se cumpla tal condición, no afectaría al requisito de permanencia, la cesación de la actividad empresarial y arrendamiento del local heredado. De no mantenerse el valor de adquisición, deberá pagarse el impuesto no satisfecho además de los intereses de demora, tal como establece “in fine” la norma antes reproducida.

Por tanto, no es exigible el mantenimiento de la empresa o negocio adquirido o de otro que los sustituya, cuando un sector doctrinal aboga por una interpretación finalista en función del objetivo (mantenimiento de la empresa) y

⁴⁸⁸ A. CAYÓN GALIARDO, “La empresa familiar como objeto de protección en nuestro derecho interno y comparado”, en *Fiscalidad de la Empresa Familiar*, AEDAF, 1999.

⁴⁸⁹ Recomendación de la Comisión 94/106/CE, de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, unos de cuyos objetivos, es “*garantizar el éxito de la transmisión familiar, evitando que los impuestos que gravan la sucesión y la donación pongan en peligro la supervivencia de la empresa*”, artículo 1.

⁴⁹⁰ C. AGUSTÍN TORRES, “Beneficios Fiscales en la tenencia y transmisión de las empresas”, *la fiscalidad de la empresa familiar*, en la obra colectiva de AEDAF, Barcelona 1999.

⁴⁹¹ *Carta Tributaria*, Consulta I.S.D / E -2849, 1ª quincena de diciembre de 2006, págs 71-73.

exigir el mantenimiento de la empresa o sustitución por otra durante el citado plazo.

Sin embargo, la regulación actual distingue entre las adquisiciones “inter vivos” y “mortis causa”, exigiéndose en las primeras de forma expresa, que además de mantener el valor de lo adquirido, el adquirente siga o mantenga una empresa o negocio que, además, gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio para este tipo de empresas, lo que impide que se exija a las adquisiciones por causa de muerte requisitos que no se recogen expresamente para estas transmisiones. Por lo que las adquisiciones de “empresas familiares” que se realicen con ocasión de la muerte del causante no exigen, para seguir disfrutando del beneficio fiscal de la reducción de la base del I.S.D., más que el patrimonio adquirido no disminuya durante el plazo de 10 años.⁴⁹² Sin que la nueva regulación de la Ley 35/2006 al artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio haya sido aprovechada para la exigencia del requisito de la continuidad en la actividad en concordancia con las recomendaciones de la Unión Europea.

3.6. OTROS ARGUMENTOS

La incidencia en otros impuestos que deben ser satisfechos con base en los bienes o derechos recibidos por Herencia y Donación, debido a que a parte del Impuesto de Sucesiones y Donaciones en una transmisión lucrativa, pueden verse afectados por el I.R.P.F. y otras figuras tributarias. En efecto, una vez pagada la herencia o la *donación por los sujetos pasivos, en su condición de personas físicas deben pagar el Impuesto* sobre la Renta, si los bienes y derechos recibidos se emplean en actividades productivas generadoras de renta, o por los rendimientos o imputaciones de capital derivados de los mismos así como el de Patrimonio (hasta su supresión), desde el momento que los bienes o derechos incorporados a su patrimonio originan la realización del hecho imponible de este Impuesto, el cual viene constituido por la titularidad del patrimonio neto por el sujeto pasivo, artículo 3 de la Ley 19/1991, de 6 de junio del Impuesto sobre el Patrimonio.

A parte, debemos tener en cuenta los tributos locales, si los bienes transmitidos a título gratuito son bienes inmuebles, debiendo quedar sometidos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, artículo 61 del texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas⁴⁹³ Locales. Si los inmuebles fueran de naturaleza urbana queda asimismo sometidos al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza urbana de conformidad con el artículo 104 de la L.R.H.L., aunque tiene el carácter de potestativo su instauración para los Ayuntamientos de conformidad con el artículo 59.2 de la L.R.H.L. Si los bienes fueran objeto de transmisión están afectos a una actividad económica, quedarían sometidos al I.A.E., aunque con las exenciones importantes del artículo 82.1.c) de la L.R.H.L.

⁴⁹² J.F. PÉREZ –FADÓN MARTÍNEZ, *Carta Tributaria*, 1ª quincena de diciembre 2006, pág. 73

⁴⁹³ Aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 6 de marzo. Impuesto sobre bienes inmuebles: Artículo 61: “*constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles, rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales.*”

La suma de todas estas cargas tributarias es francamente desproporcionada y en algunos casos una sobre imposición. Pero ello es debido, a la fijación del legislador de concretar el hecho imponible de las figuras tributarias en los bienes inmuebles, claramente identificables.⁴⁹⁴ Más que sobre imposición hay que hablar de plurimposición.

En el Informe del Servicio de Estudios del BBVA, se señala que las actividades relacionadas con el sector inmobiliario y los tributos que gravan este tipo de operaciones aportan el 9,3% del total de ingresos de las Administraciones Públicas. Los tributos como las Licencias municipales de obras, el Impuesto sobre Construcción, el I.V.A., el I.B.I., el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP-AJD) o las ganancias patrimoniales incluidas en el I.R.P.F. y la venta de terrenos de propiedad municipal, representan el 10% de los ingresos públicos, que representaron el año 2004, más de 27.000 millones de euros (9,3% de total de ingresos), el 3,2% del P.I.B.

Para las Administraciones Locales, estos ingresos en relación con el sector inmobiliario representaron el año 2004, el 32% de sus ingresos. Mientras para las Comunidades Autónomas, dichos ingresos representaron el 8% de todos los recursos no financieros.⁴⁹⁵

3.7. CONCLUSIONES

Podemos señalar, a parte de negar la inconstitucionalidad de este gravamen, las siguientes conclusiones en este apartado:

A) Fuerte Carga Impositiva para el Ciudadano por las Transmisiones Lucrativas

En relación con la recaudación total del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dentro del cuadro de recaudación de las diferentes figuras impositivas, se observa que no es excesivamente gravoso. Sin embargo, desde el punto de vista del sujeto pasivo que lo soporta, es un impuesto fuerte y excesivamente progresivo debido a su tarifa y a los coeficientes multiplicadores. Motivado por los afanes recaudatorios con resultados exigüos. Además, su impacto junto con otras figuras tributarias, debido a la multiplicidad de figuras tributarias en nuestro sistema fiscal, puede generar un solapamiento de gravámenes, en ocasiones causantes de una posible sobreimposición, que no de una duplicidad impositiva, ocasionando lo que podría denominarse déficit constitucional del Derecho financiero y tributario que puede afectar a la protección de los derechos fundamentales y libertades públicas para CASADO OLLERO⁴⁹⁶.

⁴⁹⁴ Ver la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, con la fijación de la referencia catastral en el recibo de la luz, la determinación de los medios de pago, etc.

⁴⁹⁵ Diario ABC, Actulidad: Inmobiliario, 09/02/2007, pág. 7.

⁴⁹⁶ G.CASADO OLLERO, "Los fines no fiscales de los tributos", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, nº 213, 1991, pág. 484.

Además, las donaciones no tienen derecho a la aplicación de las reducciones. Si tenemos en cuenta la totalidad de la carga fiscal de la donación puede resultar desproporcionada en algún caso, hasta el 99,9%, como señala CHECA⁴⁹⁷. En relación con la Jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, en la sentencia 150/1990 señala que se agota la riqueza imponible con una tarifa del Impuesto sobre la Renta cuya progresividad alcance un tipo medio de gravamen del 100% de la renta gravada, o si se priva al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades mediante la aplicación combinada de varias figuras tributarias. En la posterior sentencia 14/1998, de 22 de enero, en el enjuiciamiento de la constitucionalidad del Impuesto sobre Aprovechamientos cinegéticos de la C. A. de Extremadura (F.J. 11.B), después de señalar en abstracto la dificultad de señalar el carácter confiscatorio de los efectos de un impuesto frente a los que no lo tienen, parece que adopta la solución, de ser determinado caso por caso, derivado de la comparación entre el rendimiento obtenido objeto de gravamen y la cuota a pagar. Situación que ocurriría en el ejemplo al superar conjuntamente el 100%. Si bien la confiscatoriedad es atribuible al sistema impositivo en su conjunto.

A continuación se estudian la regulación del I.S.D. con otras figuras tributarias.

B) Sobre gravamen de los bienes inmobiliarios

Sobre los bienes inmobiliarios recae el Impuesto sobre el Patrimonio. Pero además sobre la propiedad inmobiliaria recaen el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana⁴⁹⁸, un sobregravamen que no se aprecia en otros bienes. Así como el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de las Entidades No Residentes (Texto Refundido) o las Imputaciones de renta del artículo 85 del I.R.P.F.⁴⁹⁹

Para CHECA⁵⁰⁰, la suma de estas cargas tributarias es a todas luces francamente desproporcionada. Pero no es culpa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino del legislador español que ha sucumbido a la facilidad del gravamen sobre los bienes inmuebles, haciendo soportar sobre estos últimos, una recaudación importante, véase los incrementos enormes de la recaudación anual del I.T.P. y A.J.D. Cuando está proyectada la supresión del I.P.⁵⁰¹.

⁴⁹⁷ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*..., cit., pág. 93.

⁴⁹⁸ Aunque existe la deducción del 95% de la cuota, art. 108.4 L.R.H.L.

⁴⁹⁹ J.F. CORONA RAMÓN y A. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, *El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: reflexiones y consideraciones*, págs. 97 y 103.

⁵⁰⁰ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*..., cit., pág. 86

⁵⁰¹ Sin embargo, en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio, en la comparencia del Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos del día 14 de marzo de 2007, señaló que el Ministerio de Economía y Hacienda presentará un proyecto de reforma del Impuesto sobre el Patrimonio para “devolverlo a los que fue su origen inicial, de ser un tributo de carácter censal”. En este sentido la tendencia progresista del arco parlamentario ha señalado la técnica para conseguirlo, de aumentar el mínimo exento⁵⁰¹, aunque posteriormente se ha decantado por su supresión. El Partido mayoritario de la oposición aboga por su supresión, al afirmarse que se aplica al ciudadano una doble imposición: por tener una renta y por mantenerla. Declaraciones del Presidente del Partido Popular, Mariano Rajoy, a favor de un recorte del Impuesto sobre Sociedades, la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio y las operaciones societarias

Para algunos autores, la imposición sobre el Patrimonio se puede hacer mediante el establecimiento de un impuesto ordinario anual que establezca un tipo de imposición sobre el Patrimonio o mediante el establecimiento de un Impuesto sobre el Patrimonio cuando éste se transmita “mortis causa”. Lo que no puede hacer el Estado es exigir las dos maneras de imposición patrimonial, señala CORONAS I GUINART⁵⁰². Por lo que podría afirmarse que el Impuesto sucesorio, para algunos, puede ser sustitutivo de un Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁰³. Para CHECA a fuerza de haber dado al Impuesto sobre el Patrimonio diversas funciones, control de rentas declaradas, unificador de la valoración de los bienes y derechos, mejor redistribución de la riqueza, incentivar la utilización eficiente de los recursos. El Impuesto sobre el Patrimonio no cumple satisfactoriamente ninguna de ellas.⁵⁰⁴ Esta postura ha final ha calado en los grupos políticos mayoritarias y ha determinado la futura supresión del Impuesto sobre el Patrimonio, con lo que se eliminará su presunta incompatibilidad con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (aunque sus tipos eran reducidos y había un importar porcentaje del patrimonio exento).

C) El Presunto Tratamiento discriminatorio de las Donaciones

Quien adquiere a título gratuito, tributa por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y está exento de I.R.P.F. Mientras que el que transmite está sujeto a I.R.P.F. en caso de “inter vivos”, y en las transmisiones “mortis causa” *están no sujetas*, desde que la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del I.R.P.F., abolió la denominada plusvalía del muerto⁵⁰⁵.

En cambio en una transmisión “inter vivos”, quien transmite se ve obligado también a tributar, al estimarse que la salida del elemento patrimonial de su patrimonio genera una ganancia patrimonial, al existir una salida de un bien o derecho del patrimonio de un sujeto pasivo que genera una alteración de su composición con un aumento o disminución del citado patrimonio, con la consiguiente ganancia o pérdida patrimonial, artículo 33.1 de la Ley 35/2006. Para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deben ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos (SSTC 76/1190, de 26 de abril; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4

en el ITPAJD, así como la rebaja de los actos jurídicos documentados en este último. Diario Expansión del día 11/07/2007, pág. 32.

⁵⁰² M. CORONAS I GUINART, *La necesaria “armonización “de la imposición sobre las sucesiones, ..., cit., pág. 43.*

⁵⁰³ A. RECUERO ASTRAY, *El Proyecto de Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones...cit., , págs 7 y 13.” El impuesto sobre el caudal relicto no es ni más ni menos que un impuesto extraordinario y progresivo sobre el patrimonio neto del causante. Los países que lo aplican no tiene en su sistema fiscal impuesto ordinario sobre el patrimonio personal”. Por ello, “en los países que cuentan con un impuesto sobre el patrimonio personal, el peso del impuesto sucesorio es menor que el que tienen en los sistemas que carecen de aquél”.*

⁵⁰⁴ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Don...cit., págs. 118 y 199.*

⁵⁰⁵ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Don...cit., pág.26 y sgts. Hoy recogido en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006.*

de octubre, FJ 4^a); 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 152/2003, de 17 de julio, FJ 5 c). No obstante, las situaciones por donación o fallecimiento, no son objetivamente comparables.

Esta normativa es igual a la existente en el derecho comparado, una solución razonable, para evitar que las sucesiones se transmitan sucesivamente vía donaciones. Además, no se puede hablar jurídicamente de doble imposición, ya que los sujetos pasivos son diferentes.

No puede aceptarse la argumentación de CHECA, en el sentido de lo que económicamente es una disminución, un empobrecimiento ya que no entra otro elemento en sustitución⁵⁰⁶, a juicio de DE LA PEÑA VELASCO, sea a efectos tributarios una ganancia patrimonial. Lo que sería someter una ganancia inexistente contrariamente al principio de justicia tributaria⁵⁰⁷, citando la Sentencia 214/1994, de 14 de julio

En la Donación puede haber una diferencia de valor cuando se dona un bien en relación cuando entró a formar parte del patrimonio del sujeto pasivo. Sin embargo, se confunde en la donación, su aspecto económico, la salida del patrimonio del donante de un bien, con su aspecto jurídico tributario. Si el bien deja de encontrarse dentro de la titularidad del donante, es por un acto de liberalidad. Un negocio jurídico que supone la alteración de la composición de su patrimonio, con la manifestación de una posible diferencia de valoración entre el precio de adquisición y el existente en el momento de la transmisión lucrativa. Así se demuestra, por este acto de liberalidad, una especial capacidad económica de la persona que realiza un desprendimiento patrimonial sin contraprestación.

Diferente, será el planteamiento, si debiesen ser aplicables los índices de actualización correspondientes para evitar el gravamen de plusvalías meramente nominales. O, si debiese subrogarse el adquirente en la posición del donante.

Así mismo, el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluye de tributación las variaciones de patrimonio *con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones, donde el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes*.

Sin embargo, el propio Defensor del Pueblo se manifestó partidario de extender a las donaciones las reducciones en supuestos a favor de donatarios con un elevado grado de discapacidad⁵⁰⁸. Con un trato desigual al no tener derecho a las mínimas reducciones y con un tratado muy desigual respecto a un heredero minusválido. Situación que ha sido solventada por varias Comunidades, como la de Castilla y León (patrimonio protegido), o el establecimiento de reducciones generales para las adquisiciones “inter vivos”, Madrid, Baleares, Castilla y León, Comunidad Valenciana y los territorios forales, entre parientes cercanos. Aunque siempre quedan al margen las posibles adquisiciones por personas fuera del ámbito de la correspondiente

⁵⁰⁶ G. DE LA PEÑA VELASCO, “Consideraciones en torno a la noción de incremento de patrimonio en el IRPF”, *REDF*, nº 32, *Civitas*, , 1981, pág. 590.

⁵⁰⁷ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Don.*..., cit., pág.29.

⁵⁰⁸ Informe del Defensor del Pueblo del año 1999, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 25 de octubre de 2000.

bonificación fiscal, y que dada su discapacidad también, son merecedores del beneficio fiscal.⁵⁰⁹

D) La Posible Integración del Impuesto de Sucesiones en el Impuesto sobre la Renta:

No existen en la regulación actual infracciones del orden constitucional establecido, por las consideraciones señaladas para la supresión del Impuesto, no obstante podríamos preguntarnos por la integración de las adquisiciones gratuitas en el I.R.P.F. CHECA es partidario de optar por el Impuesto sobre la Renta⁵¹⁰ en el gravamen de los incrementos lucrativos. Sin embargo, HERRERA MOLINA advierte de la complejidad de esta solución⁵¹¹, junto con la necesidad de integrar en el Impuesto sobre la Renta la modulación del gravamen en función del grado de parentesco entre el adquirente y el causante. La actual regulación del I.R.P.F., como impuesto analítico en el que cada renta tiene su propio sistema de tributación, y donde las ganancias patrimoniales tienen su tipo específico con un gravamen del 18%, con independencia del período de generación. Sería necesario simplificar mucho el Impuesto de Sucesiones para su integración normativa en el I.R.P.F. La complejidad de la normativa actual en aquel Impuesto, con los mecanismos de cuantificación (patrimonio preexistente, coeficientes multiplicadores, clasificación de los sujetos), exigiría simplificar el proceso. Pero si suprimimos los medios para determinar el gravamen en función del parentesco y otras circunstancias personales para reducir el Impuesto, las minusvalías, dicho gravamen dejaría de cumplir sus tradicionales funciones.

E) La elevada tributación de las donaciones en nuestro país

Elevada imposición, por la no-aplicación de las reducciones similares a las previstas para las transmisiones “mortis causa” y, en segundo lugar, porque la donación tributa en el I.S.D. y el donante puede tener una ganancia patrimonial sujeta al I.R.P.F., aunque en su patrimonio se produzca una pérdida en términos económicos como consecuencia de que se cede gratuitamente un bien, hace muy gravosa esta forma de tributación. Han sido las Comunidades Autónomas, las que han tomado la iniciativa creando una serie de reducciones personales, así como en las donaciones de dinero para la vivienda habitual del donatario, o la misma vivienda, para la formación del patrimonio protegido de un discapacitado, para la creación de una empresa, etc., para garantizar el relevo intergeneracional

⁵⁰⁹ La Ley del IRPF, Disposición adicional décima, también limita a los parientes cercanos la reducción pro la aportación a planes de pensiones a favor de personas con minusvalía.

⁵¹⁰ C. CHECA GONZÁLEZ, *La supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Don.*..., cit., pág. 147: por ser el IRPF, “el específicamente destinado a la imposición de la renta, de la cual los incrementos y disminuciones de patrimonio son un componente más.”

⁵¹¹ P.M. HERRERA MOLINA, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*,..., cit., pág. 374. “las adquisiciones a título gratuito tienen carácter esporádico e irregular que desaconseja su sometimiento a la escala progresiva del impuesto”.

El artículo 20.1 y .5 de la L.I.S.D., no ha establecido reducciones para los donatarios con un elevado grado de discapacidad. Un donatario con discapacidad es peor tratado que un causahabiente que también sea discapacitado, porque en sucesiones sí hay importantes reducciones (art. 20.2.a), último párrafo).

En segundo lugar, el donatario tributa por donaciones y el donante puede tener una ganancia patrimonial sujeta al I.R.P.F. Quedan, sin embargo, no sujetas las ganancias con ocasión de transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente y con motivo de las transmisiones lucrativas o participaciones del apartado 6 del artículo 20 de la L.I.S.D. (donación de la empresa individual y de participaciones en sociedades), de acuerdo con el artículo 35.3.b) y c) de la L.I.R.P.F. Quedan exentas, además, las donaciones a las entidades sin fines lucrativos.

La solución del problema, pasa para algunos, en hacer tributar por el I.R.P.F. a todas las ganancias a título lucrativo como ocurre en el Impuesto de Sociedades. Sin embargo, podría existir otra solución derivada de la matización del camino anterior, y es declarar no sujetas en el I.R.P.F., las ganancias patrimoniales del donante, integrándose los bienes integrantes de la misma en el patrimonio del donatario por su valor histórico. De manera que sea éste último el que soporte el Impuesto sobre la Renta en caso de la salida del bien de su patrimonio.

E) La Constitucionalidad de las Reducciones del Artículo 20 de la Ley 29/1987

La regulación de las tres reducciones objetivas del artículo 20 de la L.I.S.D., puede conculcar los principios constitucionales de *generalidad e igualdad*. Ni la reducción por seguro de vida ni la de vivienda habitual del causante, respetan suficientemente el principio de *generalidad*. La introducción de elementos de carácter discriminatorio en el Impuesto que afecta la generalidad en la tributación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Éste no es un impuesto analítico como el I.R.P.F., en el que un tipo de renta tiene un régimen jurídico en relación con otra con otro distinto. El I.S.D. grava las adquisiciones de bienes y derechos en cuanto producen un incremento patrimonial al causahabiente, por lo que no habría que discriminar fiscalmente un tipo de bien o derecho respecto a otro, salvo que exista una razón justificada constitucionalmente. Para ALONSO GONZÁLEZ⁵¹² no han sido tanto las causas como la forma de llevar a cabo las reformas y en las consecuencias que han traído aparejadas para el conjunto del Impuesto en el contexto de los principios constitucionales, a las que han de someterse las normas tributarias. Parecería como si el legislador al regular los beneficios del artículo 20, hubiera confundido la naturaleza y el objeto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cuando este Impuesto grava los incrementos de patrimonio obtenidos a título gratuito por personas físicas como señala GARCÍA AÑOVEROS⁵¹³, todas las rentas son rentas no ganadas, luego

⁵¹² L.M. ALONSO GONZALEZ, *La inconstitucionalidad...*, cit., pág. 89.

⁵¹³ M. GARCÍA AÑOVEROS, *Manual del Sistema Tributario Español*, Civitas, 8 ed., Madrid 2000, pág. 358.

debería llegarse a la conclusión que sólo desde un punto de vista estrictamente extrafiscal, podrían establecerse reducciones, a diferencia del I.R.P.F.

En el I.S.D., el legislador puede el legislador primar los fines extrafiscales en las reducciones sobre la vivienda habitual del causante, sobre las cantidades derivadas de seguros de vida, transmisión de la empresa familiar, pero con un sometimiento a un juicio de proporcionalidad y a unos requisitos, que los justifique sobre los principios de justicia tributaria y sobre los que se basa el sistema fiscal. Por lo que debería exigirse el cumplimiento de determinados elementos, como ser vivienda habitual del adquirente, la continuidad de la actividad económica durante un período mínimo, etc. Para evitar que, situaciones esencialmente iguales sean tratadas desigualmente, como la transmisión de unos bienes sobre otros, sin que se perciba una razonable justificación dentro de la naturaleza y objeto del I.S.D., lo que determinaría que las reducciones del artículo 20 introducidas en los últimos casos puedan contradecir esa Doctrina constitucional

Sería necesaria una reforma del gravamen para hacerlo compatible con los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31 de la C.E., para evitar que las reducciones sean tan amplias que sean las que determinen que el impuesto no tenga sentido y, por tanto, haya que eliminarlo. La protección a la familia, ha sido recogida por la regulación autonómica, incrementándose los mínimos exentos, aunque podría estudiarse la moderación de la tarifa. Al mismo tiempo que se mejore la reducción de la vivienda habitual que debe referirse también al adquirente para cumplir el mandato constitucional, así como a la reducción por la transmisión de la empresa familiar de acuerdo con las directrices comunitarias en este sentido.

La protección a las empresas es una recomendación comunitaria, un imperativo constitucional en el ordenamiento español y no disponible para el legislador español. Cuando el tejido empresarial español tiene un amplio porcentaje de empresas familiares, pequeñas y medianas, a las que hay que proteger. La persona que obtiene rentas derivadas de su capital mobiliario o inmobiliario, o ganancias patrimoniales con su venta, sí que precisa de dichos bienes, pero no desarrolla una actividad merecedora de equiparse a quien, como ocupación principal, tiene el ejercicio personal, directo y habitual de una actividad económica. Esa implicación personal, en lo que tiene de esfuerzo y dedicación, no sólo singulariza fiscalmente el tipo de renta obtenido, sino que hace acreedor a su titular de un mejor trato tributario

F) El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la protección constitucional a la familia

Si técnicamente existen argumentos a favor de la familia, sin embargo, la regulación de las reducciones a la transmisión de la empresa familiar, ha introducido en la normativa un elemento extraño al propio contenido de la reducción. Que es la supervivencia no de la pequeña y mediana empresa, sino de la empresa familiar.

El *Informe CARTER*, en su Capítulo X del Tomo III (*Imposición de las Rentas, Contribuyentes individuales y familia*), bajo el título “*La unidad de imposición*”, se propone que las transferencias de bienes dentro de la unidad familiar no implicarían consecuencia alguna, desde el punto de vista del

impuesto, para el donante o para el donatario. El mismo Informe, “*Donaciones y Herencias*”, resalta esta idea, sobre la tesis de que las transmisiones entre cónyuges y entre padres e hijos (el informe se refiere a hijos dependientes) no deben tener consecuencias fiscales, por lo que no deben considerarse donaciones gravables: “*Según nuestro razonamiento, una familia acumula sus bienes como consecuencia de decisiones comunes y conjunción de esfuerzos de los cónyuges, ya se trate de ganar dinero o de abstenerse de gastarlo, y por esta causa debería autorizarse la transmisión de estos bienes en el interior de la unidad familiar, libremente y sin consecuencias fiscales. Mientras los hijos no pueden hacer frente a sus propias necesidades y se encuentren bajo la dependencia paterna, bajo el punto de vista económico deben ser considerados como parte de la unidad familiar. En los casos en que los ingresos de los hijos aumentan la capacidad económica de la familia habría que incluir su renta en la familiar. A nuestro juicio, no sería deseable ni posible establecer una distinción entre gastos hechos por los padres como consecuencia de obligaciones jurídicas o sociales y los que constituyen esencialmente regalos de los padres a sus hijos*”.

En contra de considerar no sujetas, las transmisiones dentro de la unidad familiar, hay que señalar que el T.C. en la sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, y posteriormente la Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, y posteriormente la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, ha establecido de forma clara en relación con I.R.P.F. la configuración de dicho impuesto como impuesto individual, resaltando que los sujetos pasivos son las personas físicas individualmente consideradas⁵¹⁴. No puede aceptarse la transformación del impuesto, en un tributo de grupo, ya que se infringiría el derecho fundamental de cada uno de ellos, a contribuir, de acuerdo a la propia capacidad económica (sentencia 45/1989, FJ 7º). Y ya hemos señalado la evidencia del aumento de la capacidad económica de los beneficiarios, otra cosa es tener en cuenta el parentesco de acuerdo con el artículo 39 de la C.E. Al igual que el I.R.P.F., el I.S.D. es un tributo personal, que deben gravar “la *situación económica real* de los sujetos pasivos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 31 de la C.E. (STC 209/1988, FJ 9). La actual situación en España es que se ha eliminado la tributación entre parientes cercanos, lo que puede dar lugar a la supresión de hecho de este gravamen. Al igual que sucedía históricamente, como hemos puesto de relieve, cuanto más cerca se encuentra el causahabiente del causante, cuanto menor sea su edad o mayor su grado de minusvalía, se tributará menos. La tarifa puede ser menor, habrá posibles reducciones y los coeficientes multiplicadores serán menos traumáticos. Eso desde luego comparándoles con el Grupo IV, terceros, del artículo 20 de la L.I.S.D.

En las pequeñas empresas personales o familiares, la carga del Impuesto sucesorio distorsiona, cada vez que se produce, el desarrollo natural de la empresa, por lo que se han establecido exenciones. Pero que no permiten acogerse a todas las personas y que sí benefician a aquéllas que construyen artificioamente el supuesto de hecho de la exención para eludir el impuesto sucesorio. Supuesto que se extienda al Impuesto sobre el Patrimonio, produciéndose distorsiones económicas sobre las empresas

⁵¹⁴ M. NUÑEZ GRAÑÓN, Régimen tributario de las Uniones de Hecho, Derecho Privado y Constitución, nº 12, Enero-Diciembre 1998, pág.202.

personales y familiares, muchas de las cuales tienen unificado en una sola cuenta el patrimonio personal y empresarial. Aquellas empresas que quedan sometidas al Impuesto sobre el Patrimonio anualmente, son discriminadas frente a las grandes compañías distorsionando los precios y las reglas de la leal competencia, al afectar al aumento de los costes y su nivel de capitalización. De ahí, que sea necesaria una reforma para circunscribirla a las pequeñas empresas y exigiendo la continuidad en las actividades durante un período mínimo.

G) La competición fiscal entre CC.AA. y la Percepción social del Impuesto

En cuanto a la percepción social del Impuesto. Al hablar del I.S.D. es inevitable mencionar a PUVIANI que en su *“Teoría de la ilusión financiera”*, defendía que los impuestos se establecen con la intención de reducir los costes de implantación, y que su existencia intenta camuflarse u ocultarse para minimizar la reacción contraria de los contribuyentes. Una buena presentación de los impuestos, es aparentar que los niveles más altos de riqueza soportan mayores cargas tributarias.

Llevado al momento de la supresión y no de la implantación, sería posible, ilusionar aparentando que el impuesto es injusto, ineficiente o abusivo. Las ideas de este autor sobre *“la perceptibilidad”* del impuesto sucesorio también son singulares. PUVIANI parece inclinarse por justificar este impuesto en que, si el fallecido era pariente del heredero, el dolor por la pérdida humana camufla el coste del impuesto⁵¹⁵. Por su parte, si el fallecido no era pariente del heredero, es la alegría la que soporta amigablemente el coste tributario.

La pregunta es si existe una verdadera demanda social sobre la supresión del impuesto. Hay que partir de que el buen impuesto es el que no existe, siendo la respuesta afirmativa. Pero como una parte de los contribuyentes (cercana la 60%) no tributa finalmente en este impuesto, para la mayoría de la población existe la impresión real, y no la ilusa, de que el impuesto, ya en la actualidad, no se aplica. Los condicionamientos políticos limitan las construcciones teóricas del sistema tributario.

Existe en la actualidad una presión de unos grupos sociales interesados en la eliminación de este impuesto, aunque parece que por el momento, el resultado se va a traducir en la posible eliminación del Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo que es urgente una reforma de la tributación de las adquisiciones gratuitas en España, antes de que pueda desaparecer por la proliferación de nuevas reducciones y bonificaciones.

Existen CC.AA. y Territorios donde se otorga la exención para las herencias de padres a hijos. En la Comunidad foral de Navarra y el País Vasco, la exención de determinadas herencias existe desde hace varios años. Se lanza así el mensaje del distinto trato que para los contribuyentes nacionales según el lugar de residencia, por el trato diferenciado de las respectivas leyes de cesión y a su aplicación otorgan. Cantabria; Aragón y la Rioja por el efecto frontera han actuado. Proceso seguido por otras Comunidades como Madrid, Murcia, Comunidad Valenciana, Castilla y León, etc. Se genera así un efecto de competencia fiscal en este impuesto que puede reducir su base imponible a la

⁵¹⁵ A. PUVIANI, *Teoría de la Ilusión Financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1972.

mínima expresión. Salvo las Comunidades de Extremadura, Galicia y Cataluña, el resto de las Comunidades ha eliminado el Impuesto en favor del cónyuge y entre ascendientes y descendientes. Si el 90% de las transmisiones sucesorias son entre parientes directos, la eliminación de esta forma de tributación, llevaría de facto a la eliminación del impuesto.

IV

DISTRIBUCIÓN CONSTITUCIONAL DE COMPETENCIAS

4.1. LA LEY 29/1987, DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La Ley 29/1987 somete a gravamen los incrementos patrimoniales a título lucrativo por las *personas físicas*, por adquisiciones “inter vivos y mortis causa”, principalmente por herencia o legado, así como las cantidades obtenidas de los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario. En ella se regulan una serie de presunciones de hechos imponible y una serie de exenciones a supuestos sujetos a los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades.

4.1.1. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO

A) Impuesto directo, progresivo, personal y subjetivo

El artículo 1 de la Ley sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, califica al mismo como de *naturaleza directa y subjetiva*. En efecto se trata de un impuesto *directo*, en cuanto grava la capacidad económica del heredero, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 29/1987, “*al quedar la carga tributaria en el momento de incrementarse la capacidad de pago del contribuyente*”, *personal y subjetivo*, ya que para la determinación de la cuota tributaria se tiene en cuenta la edad, el parentesco y otras circunstancias personales de los beneficiarios.

Para la cuantificación del Impuesto se tiene en cuenta la existencia de mínimos exentos, la cuantía de la porción hereditaria, la consideración del patrimonio preexistente del contribuyente o la edad del mismo (para favorecer a los menores de 21 años que quedan en una situación más necesitada). Con lo que se pretende ajustar el impuesto al principio de capacidad económica. Se excluye de estas reducciones en las transmisiones “inter vivos”, salvo por la donación de la “empresa familiar” o del “patrimonio cultural”⁵¹⁶.

A estas características hay que sumar su carácter *progresivo* a tenor de su tarifa, artículo 21. Progresividad acentuada que ha sido objeto de crítica por algunos autores. Además, la nueva legislación suprimió el Impuesto sobre los Bienes de las Personas Jurídicas (*manos muertas*) y del recargo sobre las herencias superiores a 10 millones de pesetas, así como del recargo en herencias abintestato a favor de colaterales de tercer o cuarto grado.

B) Impuesto complementario del I.R.P.F. y excluyente respecto de las Personas Jurídicas

El I.S.D. constituye un evidente elemento de “cierre” del sistema tributario español, gravando las adquisiciones gratuitas de las personas físicas, junto al resto de los impuestos directos, I.R.P.F. e I.S. Se podría añadir su carácter de

⁵¹⁶ Sin perjuicio, de las normativas autonómicas.

complementario sobre el I.R.P.F. como señala la propia Exposición de Motivos del Impuesto. En este sentido, el artículo 6.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁵¹⁷ establece la no sujeción a este Impuesto de la Renta que se encuentre sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. De modo que un Impuesto grava los incrementos de patrimonio a título oneroso y el último, los lucrativos.

Además, el artículo 33.3.b) de la citada Ley exime de la consideración de ganancia patrimonial de aquellos incrementos de patrimonio que se manifiesten con ocasión de las transmisiones por causa de muerte del contribuyente, eliminándose la llamada “plusvalía del muerto”. Con lo que se establece una diferenciación normativa importante en relación con las transmisiones “inter vivos”, sujetando al I.R.P.F. las ganancias patrimoniales del donante y sometiendo al Impuesto de Sucesiones y Donaciones al donatario, sin beneficiarse de las reducciones del artículo 20 de la L.I.S.D.

En el mismo sentido, el artículo 23 de la Ley 49/2002⁵¹⁸, declara que estarán exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante, las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones de bienes y derechos, a las entidades beneficiarias de mecenazgo a que se refiere la citada Ley, en relación con el artículo 33.4. a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Así mismo, el artículo 33.3.c) de la L.I.R.P.F., declara no sujetas, las alteraciones con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 20.6 de la *Ley del Impuesto sobre Sucesiones*, por la transmisión de participaciones de una empresa familiar o de un negocio profesional por actos “inter vivos”. En este supuesto existe concordancia en el tratamiento de las sucesiones y las donaciones.

En relación con el Impuesto de Sociedades, no están sujetas al Impuesto las adquisiciones, a título gratuito “inter vivos o mortis causa”, que sean realizadas por personas jurídicas, ya que el artículo 3.2 de la Ley 29/1987, las declara no sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones, quedando sometidas al Impuesto de Sociedades. Dichas adquisiciones se integrarán como incrementos de patrimonio a efectos de dicho Impuesto y se valoran por el valor de mercado, artículo 15.2.a) de la Ley del Impuesto de Sociedades⁵¹⁹.

C) Impuesto sobre los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas

El artículo 3 de la Ley del Impuesto, como hecho imponible, somete a gravamen las adquisiciones de bienes y derechos por transmisiones “mortis causa” e “inter vivos”, así como las cantidades recibidas por los beneficiarios

⁵¹⁷ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. BOE 29/11/2006.

⁵¹⁸ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE. 24, de diciembre.

⁵¹⁹ Aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades.

de contratos de seguros de vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario.

Derecho comparado

En el derecho comparado existe un tratamiento uniforme en la sujeción de las adquisiciones gratuitas tanto por fallecimiento como por donación, aunque sin beneficiarse en ese segundo caso, de los mismos beneficios fiscales reservados únicamente para el primer supuesto. No obstante, en *Lituania*, no existe un Impuesto sobre Donaciones independiente, ya que las Donaciones se gravan en el Impuesto sobre la Renta del donatario. Además, las donaciones recibidas del cónyuge, padres o hijos están exentas y no han de incluirse en el *Impuesto sobre la Renta*. Por otra parte, existe una exención aplicable con generalidad a todos los contribuyentes que reciban donaciones inferiores a 24 veces el mínimo exento establecido en el Impuesto sobre la Renta.

D) Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas

El artículo 137 de la Constitución Española recoge la organización territorial del Estado en Municipios, Provincias y Comunidades Autónomas, que gozan todos ellos autonomía⁵²⁰ que tiene su concreción en la autonomía financiera, que el artículo 156⁵²¹ reconoce a las CC.AA. para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre los españoles.

Dentro de los medios que la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas, nuestra Carta magna cita expresamente los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, artículo 157.1.a)⁵²², siendo una Ley Orgánica, apartado 3 del mismo artículo, la que debe regular el ejercicio de las competencias financieras en los recursos que se reconocen a las mismas. Es la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas⁵²³ (L.O.F.C.A.), la que regula este ejercicio en relación con, entre otros, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, del Impuesto sobre el Patrimonio Neto y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establecidos y regulados por el Estado, atribuyendo su gestión y su recaudación y los ingresos correspondientes del Impuesto de Sucesiones a las distintas CC.AA., atendiendo su distribución a la residencia del causante. En el *Impuesto sobre Sucesiones*, el Estado mantenía buena parte del poder tributario y eran las CC.AA. , las que constituían la parte acreedora de la

⁵²⁰ Artículo 137: "Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses".

⁵²¹ Artículo 156.2: "*Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos*".

⁵²² Artículo 157 enumera los recursos de las CCAA.: A) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado; recargos sobre impuestos estatales y otras participaciones en los ingresos del Estado. B) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. C) Transferencias de un Fondo de Compensación interterritorial y otras asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. D) rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado. E) El producto de las operaciones de crédito.

⁵²³ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

obligación tributaria, habiéndoselas otorgado posteriormente una amplia capacidad normativa.

En este proceso, tras las modificaciones de la citada Ley Orgánica, el Impuesto de Sucesiones y Donaciones se ha convertido en un tributo de titularidad estatal, siendo la competencia normativa compartida entre el Estado y las CC.AA. Además de los rendimientos como se señaló anteriormente, han sido cedidas competencias normativas para la configuración del tributo así como para su gestión y liquidación. La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, ha establecido un amplio ámbito de autonomía normativa con el que las CC.AA. podrán modificar la legislación estatal con sus propias disposiciones que afecten a su propio territorio, teniendo la Ley 29/1987, el carácter supletorio en esas materias.

Cuando la cesión de los tributos forma parte de la “potestad tributaria originaria del Estado, sentencia del T.C. 181/1988, de 13 de octubre, F.J.7º, y recuerda la 192/2000, de 13 de julio, F.J.8º, teniendo plena capacidad para decidir la cesión en el marco de las competencias a que se refiere el artículo 157.3 de la C.E., aunque afecta a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, sentencia 202/1992, de 23 de noviembre, F.J. 3º. En este sentido, el Estado, que es titular en virtud de la competencia exclusiva sobre la Hacienda General, artículo 149.1.14 de la C.E., debería mantener las competencias que abarcaran los impuestos fundamentales del sistema. Ello implicaría sólo el Estado debería decidir sobre el hecho imponible que afecta a dichos impuestos, entre ellos el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como a las exenciones o supuestos de no sujeción que afecte al presupuesto del mismo. Así, SAINZ DE BUJANDA entiende en relación con dicho artículo que debe comprender “el conjunto de principios y de instituciones que deben planear por encima de todo el aparato financiero con eficacia sobre todo el territorio de la Nación”.⁵²⁴

En relación con los Impuestos cedidos, el Tribunal Constitucional ha señalado. Que la cesión del tributo no implica, *“en modo alguno, ni la transmisión de la titularidad del mismo o sobre el ejercicio de las competencias que le son inherentes, ni, tampoco, como dijimos en la STC 192/2000, de 13 de julio, FJ 8, el carácter irrevocable de la cesión”*, sentencia del T.C. 16/2003, 30 de enero de 2003, FJ. 11. Como recogió la sentencia del T.C. 192/2000, de 13 de julio, F.J. 6, el artículo 157.3 remite a una Ley Orgánica la regulación de las competencias financieras enumeradas en el apartado 1, este precepto para el citado Tribunal, como señala la referida sentencia 16/2003, FJ 11, *“debe ponerse en relación con el art. 133.1 del propio texto constitucional, según el cual la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, así como con el art. 149.1.14, que reserva al Estado en exclusiva la competencia sobre hacienda general. En principio, por tanto, debe afirmarse que aquella potestad originaria del Estado no puede quedar enervada por disposición alguna de inferior rango, referida a la materia tributaria, y, en coherencia con ello, a regulación esencial de la cesión de tributos a las Comunidades Autónomas corresponde también al Estado, mediante Ley Orgánica. En definitiva, la indudable conexión existente entre los arts. 133.1, 149.1.14 y 157.3, todos ellos de la Constitución, determina que el Estado sea*

⁵²⁴ F. SAÍNZ DE BUJANDA, “Elementos y razones que pueden justificar la reforma de la Ley General Tributaria”, *Crónica Tributaria*, nº 62, 1992, págs. 107-108.

competente para regular no sólo sus propios tributos, sino también el marco general de todo el sistema tributario y la delimitación de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas respecto de las del propio Estado”.

Así lo han establecido, las propias leyes de cesión, como la Ley 21/2001, cuyo artículo 37 establece que *“titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado”*. En consecuencia, para el T.C. el Estado es el único titular del tributo cedido y, por tanto, de las competencias de normación y gestión del mismo, salvo que, bien conforme al art. 156.2 C.E., bien al amparo del art. 157.1.a CE, delegue o ceda su gestión lo que, sin embargo, no alteraría la titularidad sobre el mismo.

Ello ha servido a dicho Tribunal para desestimar los recursos en que se alegaba una presunta violación de una norma autonómica por las L.O.F.C.A. o a través de las Leyes de cesión, Ley 13/1996 y 21/2001. (SSTC, 16,2003, de 30 de enero, 192/2000, de 13 de julio; 58/2007, de 14 de marzo, 181/1998, de 13 de noviembre).

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto cedido y se ha señalado, que la capacidad normativa de las Comunidades no alcanza a la posible modificación, o supresión en el peor de los casos, del hecho imponible por dichas Comunidades. Sin embargo, el T.C. en sentencia 192/2000, de 13 julio, ya ha señalado que *“A este respecto hemos de insistir en que la función de este Tribunal no consiste en «pronunciarnos sobre el sistema más adecuado de financiación de las Haciendas territoriales o de coordinación de las actividades financieras de los distintos entes territoriales entre sí (STC 179/1985, FJ 3), ni nos incumbe determinar “cuál es el más adecuado sistema de articulación de competencias estatales y autonómicas”; decisión ésta que, “dentro de la Constitución corresponde adoptar a los propios poderes públicos responsables de ello, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas” (STC 145/1989, FJ 6). La función de este Tribunal es la de decidir si las concretas disposiciones impugnadas exceden o no el marco de lo constitucionalmente admisible” (STC 68/1996, de 4 de abril, FJ 2)”*. Y continúa, *“Todo ello conduce, una vez más, a que ahora reafirmemos que el Estado, dentro de los márgenes que la Constitución le otorga y respetando los principios y las competencias financieras autonómicas en ella establecidas (singularmente en el art. 157 C.E.), está constitucionalmente habilitado para establecer uno u otro sistema de financiación autonómica, y así se ha puesto de manifiesto en las sucesivas reformas de la L.O.F.C.A... Se trata pues de un modelo normativo cuyo vértice (la L.O.F.C.A.) se integra en el bloque de la constitucionalidad y que puede variar en función de decisiones políticas del legislador (orgánico y ordinario) estatal, con la participación que en él corresponda a las Comunidades Autónomas, modelo sobre cuya bondad o funcionalidad, como ya señalamos en la STC 68/1996, de 4 de abril, no corresponde a este Tribunal pronunciarse. Sin duda, el art. 20.1 b) L.O.F.C.A. establece un mecanismo de control que, dentro del posible abanico de modalidades de regulación de los tributos cedidos, permite una supervisión estatal de la actividad administrativa autonómica que podrá acaso ser discutida desde el punto de vista de su operatividad concreta, pero a la que nada cabe oponer desde el punto de vista de su constitucionalidad”*. De lo cual se deduce,

que si la L.O.F.C.A respeta los límites constitucionales, va a ser difícil que ese Tribunal controle el ejercicio de las competencias normativas.

E) Un único Impuesto para regular las donaciones y las sucesiones

Frente a países como Bélgica, Luxemburgo, Dinamarca, República Checa, Hungría y E.U.A., que disponen separadamente de un impuesto sucesorio y otro para las donaciones, la mayoría de los países, incluida España, someten las adquisiciones gratuitas bajo un mismo Impuesto, aunque con matizaciones importantes en su regulación normativa.

En efecto, si las donaciones y las sucesiones se regulan en un mismo marco legal en España que es la Ley 29/1987, siendo sometidas en general a las mismas reglas para la determinación de la base imponible, la tarifa y la cuota tributaria, salvo la no aplicación de las reducciones a las donaciones. En el Reino Unido, no existe un Impuesto sobre las donaciones con carácter general, pero para evitar la elusión del Impuesto se gravan todas las donaciones realizadas los 7 años anteriores a que se produzca la muerte del causante. Por lo que son gravadas algunas donaciones en particular. Por lo que no queda claro si determinadas figuras tributarias, nucleares del sistema tributario, deban integrarse en el régimen de cesión de la capacidad normativa⁵²⁵. Cuando la Ley 21/2001 atribuye una amplísima capacidad normativa en lo concerniente a los “elementos directos de cuantificación” que abarca la posibilidad de modificar la tarifa del impuesto, el establecimiento de reducciones propias, deducciones y bonificaciones., cuando la titularidad de las competencias es del Estado.

F) Tratamiento no uniforme de las sucesiones y las donaciones

A pesar de que en el derecho positivo español, las donaciones y las sucesiones se rigen por un solo texto legal y un mismo marco normativo como regla general.

Sin embargo, no existe, al igual que en los países estudiados en el derecho comparado y como se ha enunciado en la Introducción, un tratamiento igualitario entre de las sucesiones y las donaciones. En efecto, la Sección III de la Ley 29/1987, artículos 16 y 17, señala unas normas especiales para calcular la base imponible en las transmisiones “inter vivos”, deduciéndose las cargas y las deudas, pero solamente serán deducibles las deudas que estuviesen garantizadas con *derechos reales* que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos, en el caso de que el adquirente haya asumido fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada.

Además, el artículo 20 para determinar la base liquidable imponible, señala que se obtendrá aplicando en la base imponible las reducciones señaladas en el mismo artículo. Sin embargo, el artículo 20.5 de la Ley 29/1987, establece que para las adquisiciones por donaciones, la base

⁵²⁵ J.M. LAGO MONTERO, *El poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi Editorial, 2000, págs. 40 y 41.

liquidable coincidirá con la liquidable, en todo caso, excepto para la transmisión de la empresa familiar y el patrimonio histórico⁵²⁶.

Este tratamiento diferenciador ha sido criticado por un sector de la doctrina como se ha visto en el capítulo III de este trabajo.

Derecho comparado:

En el derecho comparado, se equipara el tratamiento de las donaciones con las sucesiones, aunque sin tener derecho las primeras a los mínimos exentos y reducciones que quedan reservados para las transmisiones por causa de un fallecimiento. Así ocurre en *Noruega*, si bien únicamente quedan sujetas las donaciones sobre las siguientes: -Donaciones a personas que sean potenciales herederos, familiares en línea recta - , por ejemplo; las Donaciones a empresas, fundaciones que pertenecen mayoritariamente a familiares del donante, y son potenciales herederas; Donaciones a cualquier persona realizada seis meses antes de la muerte del donante. No obstante lo anterior, están exentas, las donaciones entre cónyuges y las realizadas con la finalidad de financiar gastos educativos.

En *Luxemburgo* existe un *Impuesto para las Sucesiones* y otro para las *Donaciones*, sometidos a tarifas diferentes pero con tipos bastante semejantes y que tienen en común el estar basados en el grado de parentesco. *El Impuesto sobre las donaciones* recae sobre todas aquellas que requieren acto notarial para acreditarlas, fundamentalmente las donaciones de bienes inmuebles. El Impuesto grava todas las donaciones recibidas por el mismo donatario a lo largo de un año natural. Además, se declaran exentas la mayoría de las donaciones realizadas sin documento público. Existen para las herencias coeficientes multiplicadores (negativos y positivos), ya que oscilan entre el 0,1 y 2,2 en función de la cuantía de la herencia recibida y no del patrimonio preexistente del heredero como ocurre en España.

En *Hungría*, el *Impuesto autónomo sobre Donaciones* grava las mismas a tipos superiores a las sucesiones, con un tope del 40%. En la *Republica Checa* las sucesiones y las donaciones están sometidas a la misma tarifa, teniendo las donaciones el derecho a aplicar las reducciones objetivas que las herencias pero no al coeficiente multiplicador del 0,5%.

4.1.2. OBLIGACIÓN PERSONAL Y REAL DE CONTRIBUIR

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, determina como sujetos pasivos del Impuesto, las *personas físicas*, causahabientes en las adquisiciones “mortis causa”, favorecidas en las donaciones y beneficiarias en los seguros de vida. En Alemania, sin embargo, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones recae cada 30 años sobre las propiedades de las fundaciones familiares, y en el Reino Unido a parte de las personas físicas recae en los “*trusts*”.

⁵²⁶ Reguladas en el artículo 20.6 y .7. de la misma Ley 29/1987.

La Ley 29/1987, establece el criterio de sujeción al tributo sobre la base de la *residencia habitual del adquirente*, modificándose el criterio anterior de la nacionalidad del causante.

Elemento determinante a la hora de determinar la Comunidad Autónoma competente a efectos del Impuesto es el elemento de la residencia del contribuyente. Pero en primer lugar, la Ley 29/1987, somete a tributación a los sujetos pasivos definidos en el artículo 5 de la Ley, causahabientes, donatarios y beneficiarios de seguros de vida, por *obligación personal* a los residentes en España y por *obligación real*, en caso contrario, artículos 6 y 7 de la Ley del Impuesto, respectivamente.

A) Obligación Personal

El artículo 6 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, somete por *obligación personal* a los *residentes* en España, conforme a su apartado 1, con independencia de donde se encuentren situados los bienes o derechos que integran el incremento de patrimonio gravado. Es decir, somete a gravamen el patrimonio mundial a que tenga derecho el sujeto pasivo residente. Se consideran residentes a las personas con residencia habitual, estimándose como tal la señalada por las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 9 de la L.I.R.P.F. considera que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se den cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Permanencia de más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país (en el caso de países o territorios calificados como paraíso fiscal, la administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural).
- b) Que radique en España el núcleo principal o la base de las actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Además se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de conformidad con lo señalado anteriormente, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél. También se consideran residentes en España, las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero como consecuencia de realización de cargo o empleo oficial del Estado español⁵²⁷.

⁵²⁷ Las personas de nacionalidad española que acrediten su residencia en un paraíso fiscal no perderán su condición de residentes en territorio español durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cuatro períodos impositivos siguientes.

Determinado cuando una persona es residente en España, hay que determinar a qué Comunidad Autónoma corresponde la gestión de la correspondiente sucesión hereditaria o donación como se verá más adelante.

B) Obligación Real de Contribuir:

El artículo 7 de la Ley 29/1987 somete a *los no residentes* en España a contribuir por este Impuesto por imposición real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella.

Se aplica, por tanto, el mismo régimen para la determinación de la deuda tributaria que los residentes, teniendo derecho de conformidad con el artículo 20.4 de la Ley 29/1987 a las reducciones correspondientes y enumeradas en el apartado 2 del mismo artículo.

En el caso de transmisiones “mortis causa”, y de que el causante sea un no residente, se aplicará *la legislación estatal* comprendida en la Ley 29/1987, ya que al no ser residente en España no queda sometido a la legislación autonómica. De igual modo, aunque el causante sea residente en España, si los sujetos pasivos no son residentes en España, de conformidad con el artículo 24.2 de la Ley 21/2001, se aplica la legislación estatal. Por lo que la residencia del causante tiene únicamente relevancia para determinar la Comunidad competente para la liquidación y gestión del impuesto de los sujetos pasivos residentes en España.

De manera que todas las sucesiones por obligación real de contribuir, es decir, los sujetos pasivos que no son residentes en España, el Estado no ha cedido la gestión, liquidación y recaudación del I.S.D, sino que lo hace el Estado de conformidad con la legislación estatal, sin que sea de aplicación la normativa establecida por las Comunidades Autónomas.⁵²⁸

En el supuesto de transmisiones “inter vivos”, el sujeto pasivo es el donatario, y si éste es un no residente se aplicará también la legislación estatal de conformidad con el artículo 24.2 de la Ley 21/2001.⁵²⁹

Por tanto, los no residentes, no tendrán derecho a las reducciones reguladas por las Comunidades Autónomas, sino a las reducciones señaladas en el artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Donde se plantea un problema jurídico que más tarde se comentará en el capítulo V .

Derecho comparado:

En la mayoría de los países el objeto de este impuesto se somete a tributación por obligación personal y por obligación real. Por *obligación*

⁵²⁸ Consulta vinculante de la D.G.T de 2 de marzo de 2006, I.S.D. /E-2845, en Carta Tributaria nº 21/2006, págs. 7-9.

⁵²⁹ Art. 24.2 de la Ley 21/2001, “Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, según los siguientes puntos de conexión”

personal, se grava el patrimonio total adquirido de los residentes en el país. Así en *Austria, Dinamarca, Irlanda, Francia, Reino Unido, Grecia, Noruega, Lituania*, se someten por el patrimonio mundial a los herederos y donatarios residentes en el país. En *Francia* se somete a tributación sobre la riqueza mundial si el donatario o el heredero es residente en Francia, así como si el fallecido o donante tiene su residencia en ese país, recayendo sobre todos los bienes sea cual sea el lugar donde se ubiquen.⁵³⁰

A semejanza con la legislación anterior española, en *Noruega* se gravan las herencias si el causante es residente en Noruega o tiene *nacionalidad Noruega*. Si no es así y la herencia está sometida a un impuesto de naturaleza similar en el país de residencia, Noruega no aplica el impuesto. *Polonia*, por el contrario, grava a los residentes por su patrimonio mundial (no gravándose a los no residentes o de nacionalidad no polaca).

En contra del sistema normal basado en la residencia y la nacionalidad, en *Eslovenia* se sigue el sistema de territorialidad, siendo gravados los sujetos pasivos residentes en *Eslovenia* por las donaciones y herencias recibidas en *Eslovenia*.

En *Alemania* se grava el patrimonio mundial para los residentes, siendo considerados residentes a los nacionalizados en Alemania durante los 5 años después de que hayan dejado de residir en dicho país. En el caso de los no residentes, se gravan los siguientes bienes: las propiedades agrícolas y forestales, los terrenos y negocios; las propiedades de negocios con establecimiento permanente y los derechos de usufructo sobre las propiedades anteriormente mencionadas. En *Luxemburgo*, los residentes son gravados por el patrimonio mundial, menos los inmuebles situados en el extranjero; mientras, los no residentes sólo quedan sujetos a los bienes inmuebles situados en el país.

En *Irlanda* los sujetos pasivos son los beneficiarios de donaciones o herencias, aplicándose el Impuesto sobre los bienes transmitidos situados en Irlanda o que los beneficiarios sean residentes habitualmente en *Irlanda* o residente en el momento en que se produzca la transmisión. No obstante, desde 1 de enero de 2004, se consideran como residentes en Irlanda, las personas que efectivamente hayan residido en el país en los cinco años consecutivos anteriores a la fecha de la transmisión. Así, se establece el mismo plazo que luego se verá para ser residente en los territorios históricos de la Comunidad vasca.

En *Bélgica* que dispone de un Impuesto sobre Donaciones autónomo, se gravan las donaciones registradas en un documento escrito donde se acreditan. En este sentido, existe la obligación de registrar la transmisión únicamente sobre la propiedad mobiliaria aunque la donación de bienes inmuebles situados en *Bélgica* también tributa. Cuando la propiedad transferida está situada fuera de *Bélgica*, no tributa.

En el mismo sentido, el Impuesto sobre Sucesiones en *Dinamarca* recae sobre el total de la herencia si está allí domiciliado, en caso contrario, recae sobre los inmuebles situados en dicho país únicamente. Por el contrario, el Impuesto sobre Donaciones recae sobre las donaciones si el donante o el donatario están domiciliados en *Dinamarca*.

⁵³⁰ ⁵³⁰ L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones..*, cit., pág. 44.

Finalmente, la *República Checa* se grava, los bienes inmuebles con independencia de que el causante de la herencia sea o no residente en dicho país, incluyéndose los bienes muebles cuando el causante tenga la nacionalidad *checa* o sea residente en dicho país. En *Hungría* se gravan por el *Impuesto sucesorio*, todos los bienes en el país, y los bienes muebles en el extranjero. El Impuesto sobre Donaciones se aplica a los bienes inmuebles y a los bienes muebles cuando el valor total de la donación supera los 150.0000 HUF.

Los ciudadanos no residentes son gravados en país donde se encuentren los bienes situados, por *obligación real* como *Grecia*, etc.

4.1.3. DETERMINACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA

4.1.3.1. HECHO IMPONIBLE

El artículo 3 de la Ley señala tres claros hechos imponibles:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, “inter vivos”.
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los casos en que la L.I.R.P.F. u otras leyes les excluya.

En este sentido se declaran no sujetos, las adquisiciones obtenidas por personas jurídicas, sometidos a la ley del Impuesto sobre Sociedades.

Se ha de señalar, como recoge la mayoría de la doctrina, la gran cantidad de presunciones que establece la ley, destacando en el artículo 4 que:

- a) Se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa cuando de los registros fiscales o de los datos que obran en la Administración resultare la disminución del patrimonio de una persona y simultáneamente o con posterioridad, pero siempre dentro del plazo de prescripción, el incremento patrimonial correspondiente en el cónyuge, descendientes, herederos o legatarios.
- b) En las adquisiciones a título oneroso realizadas por los ascendientes como representantes de los descendientes menores de edad, se presumirá la existencia de una transmisión lucrativa a favor de éstos por el valor de los bienes o derechos transmitidos, a menos que se pruebe la previa existencia de bienes o medios suficientes del menor para realizarla y su aplicación a este fin.

Cuadro nº 27: Liquidación del Impuesto de Sucesiones en la Ley 29/1987⁵³¹

BASE IMPONIBLE: del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones.
-
REDUCCIONES: Personales, por minusvalía del beneficiario, por acumulación de transmisiones hereditarias, vivienda familiar, reducciones autonómicas, etc.
=
BASE LIQUIDABLE del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
X
TIPO DE GRAVAMEN: aplicación de la Tarifa del impuesto.
=
CUOTA ÍNTEGRA del Impuesto.
X
COEFICIENTES MULTIPLICADORES
=
CUOTA ÍNTEGRA
-
BONIFICACIÓN en Ceuta y Melilla
-
DEDUCCIÓN por Doble Tributación Internacional
=
DEUDA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO

- La Liquidación de las Donaciones es semejante a la anterior, salvo que no se aplican las Reducciones, excepto por la donación de la empresa familiar y participaciones en sociedades.

La determinación de la deuda tributaria va precedida de un procedimiento de liquidación del impuesto, Cuadro nº 27, que partiendo de la *base imponible*, representativa del valor de los bienes y derechos objeto de la transmisión, aplicadas las distintas reducciones previstas en la ley 29/1987 y en la normativa autonómica, nos determinará la *base liquidable*. La cantidad resultante se someterá a la Tarifa del Impuesto para obtener la deuda tributaria. Seguidamente se señala el esquema de liquidación del impuesto.

5.1.3.2. BASE IMPONIBLE Y LIQUIDABLE

La base imponible⁵³² cuantifica el hecho imponible y constituye el primer paso del proceso liquidatorio del Impuesto.

⁵³¹ B. RÁMIREZ, *Fiscalidad, todos los ejercicios*. Ed. Distribuciones S.A. Logroño, 1999.

⁵³² El artículo 9 de la ley señala "la base imponible estará constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada causahabiente, entendiéndose por tal el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueran deducibles. Correspondiendo en los seguros de vida, las cantidades

A) BASE IMPONIBLE

En cada sucesión, representará el valor neto de los bienes y derechos que los destinatarios reciban. Para el caso de la base imponible, al ser el Impuesto de Sucesiones en la modalidad de participaciones hereditarias, es necesario conocer el valor individual de la participación de cada beneficiario en la herencia.

Son los propios beneficiarios los que deben atribuir en la declaración un valor a cada uno de los bienes considerados. No obstante, la Administración se reserva el derecho a comprobar las valoraciones dadas por el declarante a estos bienes liquidándose el Impuesto, en consecuencia, sobre los valores comprobados por ésta siempre que sean superiores a los declarados (salvo que se haya señalado los valores publicados por la propia Administración –art. 134 de la L.G.T.-). El contribuyente está obligado a atribuir el valor que considere real⁵³³ a cada uno de los bienes y derechos que integran la base imponible. Si es superior al determinado por la Administración, prevalecerá el declarado (lo cual es una incongruencia)⁵³⁴; si es superior el determinado por la Administración al declarado, se determinará por el valor de la Administración al considerar el valor real. Si es inferior al establecido en el Impuesto sobre el Patrimonio, el artículo 19, hoy derogado⁵³⁵, establecía que podría conllevar la sanción correspondiente y, en algunos casos, hacer suyo el bien por el valor declarado. Situación que se mantiene en los territorios forales de la Comunidad Autónoma Vasca.

La Exposición de Motivos menciona que, *“En cambio, en la valoración de los bienes y derechos transmitidos, a efectos de la fijación de la base imponible, se sigue el criterio tradicional del valor real, que estimado en principio por los interesados, es comprobado por la Administración”*, pero sin establecer una definición del valor real que la Administración Tributaria identifica con el precio normal de mercado. El legislador opta por una solución cómoda, evitar una definición y remitirse a un inexistente *“valor real”*⁵³⁶ que podía producir una indefensión en el interesado, optando por manifestar unos valores alejados del coste real para que coincidan con los utilizados por la Administración en su labor comprobadora. Aunque la reciente modificación del artículo 57 de la L.G.T. y su desarrollo por la legislación estatal con relación al valor en los registros fiscales y del valor de mercado, ayudará a solventar este problema, aunque ya la normativa autonómica, amparándose en la gestión del impuesto ha establecido su propia regulación que puede entrar en contradicción con la anterior. Valor real, que puede ser objeto de determinación

recibidas por el beneficiario, que se liquidarán acumulando su importe al resto de los demás bienes y derechos”.

⁵³³ El artículo 18.2 “Los interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor real que atribuyan a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior”.

⁵³⁴ Incongruencia con el valor real que debe constituir la base imponible del Impuesto. Además, si la adquisición gratuita está exenta, como se establece ahora en muchas Comunidades, el sujeto pasivo puede aumentar el valor de adquisición para evitar en el futuro una ganancia patrimonial, que quedará fuera de gravamen.

⁵³⁵ Derogado por disp. derog. única f) de Ley 25/1998, de 13 julio.

⁵³⁶ P.M. HERRERA MOLINA, *La capacidad económica* ..., cit., pág. 376

de acuerdo con los procedimientos establecidos en el artículo 57 de la L.G.T. y con posibilidad, además, de *solicitar su información* con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, tal como establece el artículo 90 de la L.G.T.⁵³⁷, así como de los *acuerdos previos de valoración*, artículo 91 de la misma Ley, siempre que la ley del tributo lo prevea (Sin embargo, la Ley 29/1987 en su artículo 18.1 se remite a los medios de comprobación del artículo 52 -hoy 57- de la Ley General tributaria, entre los que no se encuentra los acuerdos previos de valoración).

El artículo 40.2 de la Ley 21/2001 que establece la normativa en materia de cesión de tributos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala que las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el artículo 47 de la citada Ley 21/2001, delega en las Comunidades Autónomas la gestión y liquidación del Impuesto, sobre Sucesiones y Donaciones corresponde a las Comunidades Autónomas, la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado. Criterios que deben entenderse que afectan a los medios de comprobación del artículo 57, sino además a los coeficientes con relación al valor catastral y la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes, con relación al precio medio de mercado.

Ya que las Comunidades Autónomas no tienen competencias normativas sobre el hecho y la base imponible del impuesto. En este sentido, los medios de comprobación del artículo 57 de la L.G.T. se encuentran en Capítulo III del Título II, con relación a los elementos de cuantificación de la obligación tributaria principal. Aunque los artículos 134 y 135 se refiera entre los procedimientos de gestión los referentes a la comprobación de valores. Pero los medios de comprobación como señala el propio artículo 134 no serán de aplicación cuando se haya utilizado los valores publicados por la Administración. Valores y coeficientes que deberán ser realizados por la Administración competente, en este caso el Estado, debiendo fijarse los coeficientes en relación con los inmuebles, de acuerdo con el valor que figure en el Catastro. Lo que garantizaría el principio de igualdad tributaria, al mantenerse un mismo criterio de valoración en el ámbito nacional.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de diciembre de 1999, nº 233/199, en relación con la determinación del valor catastral, señala que la *“organización del Catastro, justamente por tratarse, como hemos indicado ya, de una institución común e indispensable para la gestión de alguno de los impuestos estatales más relevantes, es una competencia que ha de incardinarse sin lugar a dudas en la de Hacienda general del art. 149.1.14 C.E., correspondiendo, por tanto, de manera exclusiva al Estado, como ya indicamos en el fundamento jurídico”*. (F.J. Nº 25)⁵³⁸

⁵³⁷ El artículo 90 hace referencia los bienes que *“vayan a ser objeto de adquisición o transmisión”*, por lo que parece que se refiere únicamente a las donaciones.

⁵³⁸ El valor catastral debe ser, por tanto, único en todo el territorio nacional. Así como los coeficientes en relación al mismo para determinar el valor de los bienes.

El ajuar doméstico⁵³⁹ se valora en el 3% del caudal relicto (salvo que los interesados le asignen un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulta de la aplicación del referido porcentaje). Esta restricción de carácter probatorio puede suponer una violación del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica, artículo 31.1 de la C.E. y del derecho a la tutela judicial efectiva, artículo 24 de la C.E. Situación que ocurre en las presunciones “*iuris et de iure*”. En las presunciones “*iuris tantum*” no infringen esos derechos, al admitirse la prueba en contrario que impide la indefensión y permite el gravamen conforme a la capacidad contributiva.

Sin embargo, la prueba será imposible si se exige la demostración de hechos negativos o se limitan extraordinariamente las posibilidades de prueba, como en el caso del ajuar doméstico. Situación que ocurre al valorar el ajuar doméstico de conformidad con el artículo 15 de la L.S.D. que señala “*El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje*”. Se trata de una presunción “*iuris tantum*”, aunque la existencia de un porcentaje único de valor presunto sin estar fundamentado en la realidad, exigiendo una prueba de un hecho negativo de carácter imposible, ha llevado a ROZAS VALDÉS⁵⁴⁰ a considerarlo no como una presunción sino como una ficción. Sin perjuicio de su naturaleza jurídica, la regla de valoración del ajuar doméstico simplifica el procedimiento de valoración de los bienes por razones prácticas, evita actuaciones defraudatorias, pero infringe el principio de pago según la capacidad económica efectiva. Se establece un valor a tanto alzado de unos bienes de difícil inventario y control por la Administración. Si el fin perseguido e idóneo, es el gravamen del ajuar doméstico, el procedimiento es bastante burdo, infringiéndose el principio de “lesión mínima”, estando en muchos casos por encima de la realidad material. Sin embargo, podría haber bastado como medida defraudatoria el establecimiento de un porcentaje más reducido, en concepto de bienes no inventariados, cuando la masa hereditaria supere determinadas magnitudes.⁵⁴¹

El ajuar doméstico es de imposible control, por lo que por razones prácticas se establece un mecanismo de valoración simplificado. Pero sin embargo, las joyas y objetos de arte no forman parte del ajuar doméstico, cuando son igualmente difíciles de controlar, por lo que ante su no-declaración, la Administración evalúa el fraude en un 3% del caudal relicto, gravándose una capacidad económica superior a la declarada.⁵⁴² Por lo que se recupera parte de la recaudación perdida, distribuyéndola entre todos los contribuyentes, gravando una capacidad económica inexistente o con independencia de los bienes que se posea y generando un trato desigual que no puede obviarse aunque se admita la prueba en contrario.

⁵³⁹ Artículo 15, en la redacción de la Disposición Adicional tercera de la Ley 19/1991, de Patrimonio.

⁵⁴⁰ J.A. ROZAS VALDÉS, *Presunciones*..., cit., pág. 47.

⁵⁴¹ P.M. HERRERA MOLINA, *La capacidad económica* ..., cit., pág. 378.

⁵⁴² J.A. ROZAS VALDÉS, *Presunciones*... cit., pág. 266.

Ya que ésta resulta imposible, por lo que debe concluirse en la inconstitucionalidad de la norma⁵⁴³. En relación con este ajuar doméstico, PLAZA VÁZQUEZ⁵⁴⁴ se muestra partidario de la exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su gravamen en el Impuesto sobre el Patrimonio.

Cuadro nº 28: Base Imponible.⁵⁴⁵

Valor de la Participación individual de cada beneficiario en el caudal hereditario: <i>valor de los bienes de la herencia por su valor real, (precio actual o de mercado)</i>
+
Valor de los Bienes Adicionales: <i>Existen una serie de presunciones que admiten prueba en contrario y afectan a los bienes de todas las clases que hubiesen pertenecido al causante de la sucesión hasta 1, 3 y 5 años anteriores al fallecimiento y valores y efectos depositados en entidades financieras.</i>
-
Deudas y Cargas: <i>Valor de las cargas que recaigan sobre los bienes que forman parte del caudal hereditario (servidumbres, pensiones, etc.) y deudas que tuviera el causante de la sucesión. Las deudas que el causante tuviera a favor de los herederos no se computan, excepto si existiera una sentencia judicial firme.</i>
-
Gastos Deducibles: <i>se descuentan exclusivamente los gastos de última enfermedad del causante que hayan sido satisfechos por los herederos si los justifican, los gastos de entierro y funeral justificados y los gastos de carácter litigioso como pagos a abogados o procuradores que se ocasionen en interés común de los herederos y se causen por representación legítima de la testamentaria y que no se refieran a gastos de administración del caudal hereditario.</i>
+
Ajuar Doméstico: <i>se incluye el valor de los bienes que formaban parte del ajuar doméstico del causante de la sucesión. No obstante, si no se incluyeran y no se acreditase fehacientemente su inexistencia, se considerará un valor del 3% sobre el resto de los bienes que integran el caudal relicto.</i>
=
Base imponible

⁵⁴³ P.M. HERRERA MOLINA, *La capacidad económica* ..., cit., pág. 379.

⁵⁴⁴ J. PLAZA VÁZQUEZ, "Alternativas para la reforma del Impuesto sobre el Patrimonio", *Impuestos*, 1990, pág. 123.

⁵⁴⁵ B. RAMÍREZ, *Fiscalidad, todos los ejercicios*..., cit.

El valor del usufructo temporal es el 2% del valor total del bien por cada año de duración y con un límite del 70%. Si es vitalicio, si el usufructuario es menor de 20 años, el valor es el 70% del valor del bien, si es mayor de dicha edad se restará por cada año en un 1% con el límite del 10%.

Los bienes se valoran según un criterio administrativo objetivo, bienes rústicos, urbanos⁵⁴⁶, el ajuar doméstico. Por normas derivadas de otros regímenes normativos, derechos reales de disfrute, propiedad dividida. Según el valor de cotización o rescate (depósitos bancarios, certificados de depósito, seguros de vida, títulos de renta fija, títulos con cotización en bolsa, participaciones en sociedades de inversión).

De conformidad con un criterio contable (negocios individuales, participaciones en entidades jurídicas que no coticen en Bolsa). Finalmente, queda al valor de mercado, para aquellos bienes y derechos que no tengan establecido criterio de valoración específico. Distintos criterios, según la categoría de los bienes, que han sido declarados anticonstitucionales por el Tribunal Constitucional Alemán en el Impuesto sobre Sucesiones de dicho país.

El valor declarado por el sujeto pasivo podrá ser comprobado por la Administración (salvo que se hayan declarado los valores publicados por la Administración), debiéndose deducir para la determinación del patrimonio neto, las cargas, deudas y demás gastos deducibles. Cuadro nº 28.

El Impuesto sobre Sucesiones recae sobre el valor neto de los bienes y derechos que se transmiten a título gratuito, por lo que se deberán deducir:

- a) Las cargas que afectan a determinados bienes y las obligaciones y deudas que correspondiendo al causante se transmiten a los herederos, así como todos los gastos directamente relacionados con el acto de la transmisión y que disminuyen su valor.
- b) Las cargas o gravámenes que efectivamente reduzcan el valor real de los bienes.
- c) Aquellas deudas contraídas por el causante y que sean justificadas.

Como se señala en los artículos 12 y 13 de la Ley, para las transmisiones “mortis causa”.

Los gastos de los propios herederos relacionados con la sucesión (gastos de última enfermedad, entierro y funeral, así como los de litigio de testamentaria o abintestato).

En relación con las *donaciones*. De acuerdo con los artículos 16 y 17 de la Ley para las transmisiones “inter vivos”, se permite la deducción de las cargas como en las letras anteriores. Pero para evitar la simulación de deudas inexistentes, se exige que estén garantizadas con derechos reales que recaigan sobre los mismos bienes transmitidos y que el sujeto pasivo asuma fehacientemente la obligación de pagar la deuda garantizada (si no la asume no será deducible el importe de la deuda, sin perjuicio a la devolución de la porción de la

⁵⁴⁶ Preferentemente podría aplicarse el valor catastral calculado por la Administración incrementado por los coeficientes correspondientes.

cuota tributaria correspondiente a dicho importe, si acreditase el pago de dicha deuda).

Bienes Adicionales

Para determinar el valor de la Base imponible, y a fin de proteger la progresividad del Impuesto, hay que unir los bienes que habiéndose transmitido en vida del causante, se presume realizada con el propósito de rebajar la tarifa impositiva. Bien a través de considerar que tal transmisión es gratuita o bien suponiendo que el motivo de la misma no ha sido otro que eludir el futuro gravamen del Impuesto de Sucesiones. Por lo que, salvo prueba en contrario, la Administración añadirá el valor de los bienes y derechos de las mencionadas transmisiones a la masa hereditaria cuando (Artículo 11 de la L.I.S.D.):

- a) Los bienes que hubieran pertenecido al causante en el año anterior al fallecimiento, salvo prueba fehaciente de que fueron transmitidos por aquél y de que se hallan en poder de persona distinta de un heredero, legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
- b) Los bienes adquiridos a título oneroso en usufructo por el causante en los tres años anteriores al fallecimiento cuando a su vez la nuda propiedad es adquirida por un heredero o legatario, pariente dentro del tercer grado o cónyuge de cualquiera de ellos o del causante.
- c) Los bienes cuya nuda propiedad se transmitió por el causante en los cinco años anteriores al fallecimiento cuando se reservó el usufructo de los mismos o de otros del adquirente o cualquier otro derecho vitalicio.
- d) Los valores o efectos endosados por el causante sin toma de razón en los libros correspondientes.

Si como consecuencia de estas transmisiones se produjo la tributación por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (siendo el importe satisfecho por tal concepto superior al que resultaría del impuesto de sucesiones) no se produjese la adición, ya que carecerían de fundamento dichas presunciones. Si se produce la incorporación se deducirá lo abonado por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales.

Derecho Comparado:

a) Base Imponible:

Como no podía ser de otra manera, en el derecho comparado se toma como base imponible, el valor total de los bienes y derechos por su valor neto, libre de cargas. No obstante, se deduce generalmente, los gastos relacionados con la muerte además de las deudas.

El valor se realiza por el valor de mercado, como en *Austria, Alemania, Irlanda, Finlandia, Francia* etc. Si bien existen múltiples excepciones como en Alemania lo que ha dado lugar a la sentencia del Tribunal Constitucional de 7

de noviembre de 2006⁵⁴⁷. En *Austria* para los activos de empresas forestales o agrícolas, de empresas con establecimiento en Austria y patentes registradas en *el mismo país*. En *Bélgica* para las acciones que cotizan en Bolsa. En *Francia*, las joyas y las obras de arte siguen otros criterios de valoración, aunque su valor nunca puede estar por debajo del valor en que estén aseguradas. Además, en las donaciones no pueden deducirse en las donaciones las deudas, al igual que en España (excepto las cargas y deudas garantizadas).

En *Lituania*, la base imponible es el valor de mercado de las propiedades gravadas, pero el valor de los bienes sitos en el extranjero se valora, según aparezcan en el documento de herencia o en otros documentos. Mientras en *E.U.A.* se valoran por el valor de mercado en el momento del fallecimiento. Alternativamente puede valorarse 6 meses después de la muerte del causahabiente. No obstante, podrá ser objeto de reducción los gastos ocasionados como consecuencia de la muerte, deudas, algunos impuestos y donaciones de carácter caritativo en ese país.

En *Luxemburgo*, el Impuesto sobre Donaciones grava todas las donaciones recibidas por el mismo donatario a lo largo de un año natural. En *E.U.A.* e *Irlanda*, el mismo Impuesto sobre Donaciones recae sobre el valor acumulado de las transferencias que cada individuo reciba a lo largo de la vida.

b) *Ajuar doméstico*:

Al igual que en los territorios forales de la Comunidad Autónoma Vasca y de la Comunidad Autónoma de Navarra, en el derecho comparado se omite la inclusión del ajuar doméstico en la determinación de la base imponible. Únicamente, *Finlandia* señala su sujeción y una exención para el mismo de 3.400€. Polonia lo declara exento.

B) Base Liquidable

Es el resultado de aplicar a la Base Imponible, las Reducciones establecidas en la Ley, artículo 20 de la ley 29/1987. Cantidades a tanto alzado (reducciones personales), que varían según el tipo de transmisión y de otras circunstancias (como el grado de parentesco del causante con el adquirente o la edad de éste último). Recientemente se han creado otras reducciones respecto a la adquisición de determinados bienes que se estudiarán detenidamente más adelante.

El *Impuesto de Sucesiones* es un impuesto personal, directo y progresivo que exige una serie de elementos subjetivos de gravamen, en función de la edad y parentesco con el causante. Al ser la tarifa única, la subjetividad se establece al introducir esas reducciones y reforzar la progresividad del impuesto mediante reducciones de la base imponible o bien mediante ajustes en la cuota íntegra.

La normativa en materia de cesión de tributos, reconoce competencias normativas a las CC.AA. para establecer reducciones en el Impuesto de

⁵⁴⁷ Declarando inconstitucional la actual regulación del Impuesto sobre sucesiones por los distintos criterios de valoración.

Sucesiones. Su regulación debe establecerse en una tónica similar a la establecida por el Estado, pudiendo crear otras que respondan a circunstancias propias de carácter económico y social. En este sentido, las reducciones se aplicarán por el orden siguiente, primero las de la Comunidad Autónoma análogas a las del Estado (en su defecto, las del Estado). Posteriormente, las propias que establezca la Comunidad.

No se reconoce en el I.S.D. la existencia de un mínimo vital exento para atender las necesidades vitales⁵⁴⁸, el cual queda a cargo del resto de los Impuestos, aunque para las transmisiones por causa de muerte se establecen unas reducciones, que como señala la Exposición de Motivos *“de unos mínimos exentos de considerable importancia, que se estructuran en forma de reducciones de la base imponible y que se modulan en función de los grupos de parientes que se indican, si bien cuando se trata de descendientes menores de 21 años, se tiene en cuenta la menor edad del adquirente para incrementar la reducción, por entender que la ley debe tener en cuenta las situaciones de mayor desamparo económico”*. Reducciones que no se reconocen en las transmisiones “inter vivos” y para algunos autores esta diferencia de tratamiento supone una infracción del principio de capacidad económica, ya que el incremento es igual para ambas transmisiones, como señala SIMÓN ACOSTA.

Las reducciones se establecen en función del parentesco al igual que los coeficientes multiplicadores y no en la capacidad económica, basado en la protección a la familia del art. 39.1 de la C.E. La diferenciación cuantitativa entre mayores y menores de 21 años es simple y puede llevar a resultados injustos, como las personas mayores de la citada edad en situación de desempleo.

A continuación se señalan las reducciones señaladas por el Estado en el artículo 20 de la ley 29/1987. Sin perjuicio, de la aplicación de la normativa autonómica correspondiente que sea de aplicación de conformidad con la Ley 21/2001.

4.1.4. CLASES DE REDUCCIONES

Podemos clasificar las reducciones en personales y objetivas.

4.1.4.1. REDUCCIONES PERSONALES

Reducciones por mínimo exento que aplicarán los sujetos pasivos de acuerdo con su grado de parentesco y edad⁵⁴⁹, cuyas cuantías según el cuadro nº 29, son reducidas si los comparamos con el derecho comparado, habiéndose incrementado por las diferentes Comunidades Autónomas como se señala en este Capítulo.

Además de las cantidades anteriores, las personas que tengan la consideración legal de minusválidos, con un grado de discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%, habrá una reducción de 47.858,59 € y la

⁵⁴⁸ El programa del PSOE anuncia la exención para las herencias inferiores a 60.000€. Diario La Razón del 16 de enero de 2008, pág. 18.

⁵⁴⁹ Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en su artículo 61, que da nueva redacción al artículo 20.2 de la Ley del Impuesto.

reducción será de 150.253,03 €. para aquellas con una minusvalía igual o superior al 65%. El parentesco⁵⁵⁰ se divide en tres clases: por *consanguinidad*, parentesco que tiene las personas que provienen de un ascendiente común o que derivan unas de otras (hijos, hermanos, tíos, etc.); por *afinidad*: el que se establece mediante matrimonio entre cada cónyuge y los parientes por consanguinidad del otro (suegros, yerno, nuera, cuñado); por *adopción*: cuando se recibe como hijo con los requisitos legales y que no lo es naturalmente.

La Ley 29/1987, a diferencia de la legislación autonómica, no reconoce las uniones de hecho, debiéndose actualizar en relación con la normativa concordante sobre esta materia.

El grado es el cómputo de la distancia que hay entre un pariente y otro. Cada generación forma un grado. La serie de grados forma la línea que puede ser directa (entre personas que descienden de un tronco común).

Cuadro nº 29: Importe de las Reducciones por Grupo de parentesco:

GRUPO I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años 15.956,87 €, más 3.990,72 € por cada uno menos de 21 que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 47.858,59€.

GRUPO II: Descendientes o adoptados de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes. 15.596,87 €.

GRUPO III: Adquisiciones por colaterales de segundo grado y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad: 7.993,46€.

GRUPO IV: En las adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no habrá lugar a reducción.

Derecho Comparado:

En todos los países se establecen reducciones personales, siendo variada su cuantía, como ya se señaló en el estudio sobre el derecho comparado. No obstante, se señalan los importes en los países más representativos de la Unión Europea.

Austria:

2.200 €. para la categoría I y II.

440 €. para las categorías III y IV

110 €. para la categoría V.

Bélgica: 50.000 €. para la esposa e hijos.

⁵⁵⁰ M.A. BARBERÁN LAHUERTA, *La Imposición sobre las Herencias: situación actual,.....*, cit., pág. 101.

Dinamarca: las donaciones entre cónyuges están exentas.

Irlanda:

Hijos, padres, nietos y viudos: 456.438 €.

Hermanos, hermanos, tíos y sobrinos: 45.000 €.

Otros: 22.822 €.

Las donaciones entre cónyuges y las donaciones realizadas a instituciones de caridad.

E.U.A: las transferencias entre cónyuges, están exentas del impuesto sucesorio (los no domiciliados esta exención se limita a las propiedades situadas en E.U.A.). Del Impuesto sobre Donaciones están exentas las donaciones entre cónyuges.

Finlandia:

3.400 €. exentos del ajuar doméstico.

6.800 €. para las herencias del cónyuge fallecido.

3.400 €. por cualquier descendiente en línea recta que tenga menos de 18 años.

Francia:

76.000 €. para las herencias y donaciones entre cónyuges.

46.000 €. en las transmisiones que se produzcan en línea recta de parentesco.

57.000 €. para personas que vivan juntas aunque no estén casadas.

1.500 €. cuando no tienes derecho a ninguna de las deducciones anteriores. Además, hay reducciones cuando el causante fue víctima de guerra o de actos terroristas.

Reino Unido:

Están exentas las transferencias entre cónyuges, si el beneficiario no está domiciliado en el país se limita a 55.000 libras. Las donaciones que se hagan con carácter regular o periódico, siempre que no superen los gastos normales de un hogar, y las donaciones hechas por caridad o de partidos políticos.

Alemania:

307.000 €. entre cónyuges.

204.000 €. para hijos y nietos

51.200 €. para abuelos y padres y 10.300€. para hermanos, sobrinos.

Grecia:

Las herencias recibidas por instituciones caritativas. La residencia principal hasta 65.000€. Además, 100.000 €. por beneficiario. Cuando el beneficiario es un hijo menor o cónyuge del fallecido (éste último durante los últimos años de vida del causahabiente), la exención es de 300.000 €, y 20.000 €. más para el 2º hijo, 30.000€. por cada uno más de dos.

Luxemburgo:

Están exentas las herencias recibidas en línea recta siempre que el heredero reciba lo que legalmente le corresponda. Las herencias recibidas por cónyuges, están exentas siempre que tengan hijos en común. Las donaciones no realizadas en documento público suelen estar exentas.

Noruega:

Se declaran exentas las donaciones entre cónyuges y las realizadas con el objetivo de financiar los gastos educativos.

Republica Checa:

60.000 CZK para beneficiarios del grupo II

20.000 CZK para beneficiarios del grupo III.

Las donaciones para sociedades o instituciones religiosas e instituciones públicas caritativas.

Lituania:

Están exentas las propiedades heredadas entre esposos, así como las heredadas por hijos, hermanos, padres, abuelos y nietos.

Propiedades cuya base imponible no exceda de 10.000 LTD.

Polonia:

9.637 PLN entre cónyuges, hijos, padres y hermanos.

7.276 PLN entre tíos y sobrinos.

4.902 PLN en los casos de relaciones de parentesco fuera de las anteriormente mencionadas.

Eslovenia: Los cónyuges y descendientes están exentos, así como los que hayan convivido con el causante.

4.1.4.2. REDUCCIÓN POR ACUMULACIÓN DE DONACIONES

Cuando en un plazo máximo de 10 años fueran objeto de 2 o más transmisiones “mortis causa” los mismos bienes a favor de descendientes, en la segunda u ulterior, se reduce la base imponible el importe satisfecho por el Impuesto en las transmisiones anteriores, además de las cantidades establecidas anteriormente⁵⁵¹. Se exige para su aplicación:

- La realización de una doble transmisión anterior “mortis causa”, no resultando de aplicación cuando una de las transmisiones fuera “inter vivos”, aunque tuviera igualmente carácter gratuito.

⁵⁵¹ Artículo 20.3 de la Ley 29/1987

- Coincidencia de los mismos bienes en las sucesivas transmisiones o bienes adquiridos mediante la enajenación de aquellos, siempre que esta circunstancia se pruebe debidamente por el sujeto pasivo.
- En el caso de que en la segunda transmisión el contribuyente suceda parcialmente (en bienes determinados), la reducción será proporcional a la parte de cuota correspondiente a esos bienes.

Derecho Comparado:

En *Polonia* se acumulan el valor de las propiedades gravables recibidas por la misma persona durante un período de 5 años se acumulan y se tratan como una única transmisión. En *Austria*, se acumulan las donaciones cuando se producen en el transcurso de 10 años continuados y proceden del mismo donante y se perciben por el mismo donatario. En el mismo sentido, en *Noruega* para calcular el tipo impositivo se acumulan todas las adquisiciones recibidas del mismo donante para calcular la cuota, con el descuento de las cantidades anteriormente abonadas.

4.1.4.3. REDUCCIONES OBJETIVAS

Los beneficios fiscales de carácter objetivo previstos en la normativa estatal, actualmente alcanzan fundamentalmente a la transmisión lucrativa de la *vivienda habitual, los bienes culturales y, finalmente, del negocio familiar, empresarial o profesional*, con independencia de la forma jurídica, individual o social, que se haya adoptado, así como a los derechos de usufructo y demás de contenido económico derivados de la extinción de éste que recaigan sobre dicho tipo de negocios, previo cumplimiento de los requisitos legales.

1.-Reducción por cantidades percibidas por seguros de vida para el caso de fallecimiento

Reducción de 100% con un límite de 9.159,49 €. ⁵⁵², cuando el beneficiario sea el cónyuge, ascendiente o descendiente, adoptante o adoptado, del contratante-asegurado (en los seguros colectivos). Esta reducción es independiente y compatible con las reducciones personales anteriores (parentesco, minusvalía), y se refiere al total del importe de las cantidades percibidas por un mismo beneficiario (de un mismo asegurado con independencia que exista un único o varios seguros con el límite señalado de 9.159,49 euros). Reducción aplicable para seguros para el caso de fallecimiento y no para el caso de vida.

Se trata de un beneficio fiscal con la idea de fomentar esta modalidad de previsión voluntaria en el ámbito de la familia, pero que perjudica la progresividad del Impuesto, beneficiando a las bases imponibles más altas. Afortunadamente se han establecido unos límites cuantitativos que reducen sus efectos.

⁵⁵² Artículo 20.2.b) de la Ley 29/1987.

2. Reducción por transmisión de explotaciones agrarias prioritarias

La Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de Explotaciones Agrarias, ha introducido una serie de reducciones en la base imponible del Impuesto, entre las que deben destacarse:

- Reducción del 90% de la base imponible en las transmisiones gratuitas correspondiente al valor de una explotación agraria que se transmitan en su integridad al titular de otra explotación agraria que sea prioritaria y que mantenga tal condición durante un período de cinco años.
- Reducción del 100% en las mismas condiciones que el apartado anterior cuando el adquirente sea el cónyuge viudo.
- Reducción del 100% de la parte de la base imponible sobre la adquisición que se realice para completar bajo una sola linde la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria.

Además, se recoge la transmisión o adquisición de terrenos por los titulares de explotaciones agrarias con la pretensión de completar bajo una sola linde el 50%, al menos, de la superficie de una explotación cuya renta unitaria de trabajo esté dentro de los límites establecidos en la Ley 19/1995 a efectos de concesión de beneficios fiscales para las explotaciones prioritarias, se aplicará una reducción del 50% en la base imponible del impuesto que grava la transmisión o adquisición.

Los beneficios de los artículos 9 y 11 se incrementarán en diez puntos porcentuales, en cada caso, si el adquirente es, además, agricultor joven o un asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los 5 años siguientes a su primera instalación. Reducciones que son incompatibles con la transmisión de la empresa familiar.

También se establecen bonificaciones fiscales en la transmisión de superficies rústicas dedicadas a la explotación forestal entre el 50% y el 75% de reducción.

3.-Bienes Integrantes del Patrimonio Histórico Español o de las CC.AA.

La Ley 55/1999⁵⁵³, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, introdujo una nueva regulación a la transmisión de bienes integrantes en el Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio de las CC.AA. Se añadió un nuevo párrafo al artículo 20.2.c) de la Ley del Impuesto, para establecer en el caso de transmisión “mortis causa” de los citados bienes una reducción del 95% del valor de los mismos cuando el adquirente sea el cónyuge, descendiente o adoptado del causante y ha de mantener la adquisición en su patrimonio durante los diez años siguientes al fallecimiento. Al mismo tiempo que el apartado 7 del artículo 20 establece el mismo porcentaje de reducción por la *donación*, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas. A la que no tienen derecho las personas no residentes.

⁵⁵³ Artículo 5. uno, de la Ley 55/1999, Boletín Oficial del Estado de 30 de diciembre.

Los beneficios fiscales a los bienes de interés cultural, se basan en las restricciones a los titulares de esos bienes y en una razón extrafiscal (la protección de los bienes de interés cultural, art. 46 C.E.), estando justificada una bonificación, no la exención.

El artículo 20 de la Ley 29/1987 ha establecido, por tanto, dos reducciones, “mortis causa” e “inter vivos”, a favor del cónyuge o descendientes por la transmisión del patrimonio artístico o cultural. Beneficio fiscal amparado en la protección del patrimonio consagrado en el artículo 46 de la Constitución Española⁵⁵⁴. Que sin embargo, no es aplicable a los no residentes de conformidad con los apartados 4 y 7 del señalado artículo 20 de la Ley 29/1987.

La razón de la reducción viene determinada por las obligaciones de conservación y las limitaciones a su posible venta o exportación, que pueden disminuir su valor. Justificación que también es aplicable a los no residentes.

Por lo que debe considerarse que existe una discriminación en contra de los no residentes, que ven como su herencia disminuye su valor, con lo que se podría infringir la libertad comunitaria de circulación de capitales. Así mismo, debería ampliarse al resto de personas, fuera del círculo familiar señalado en la Ley, para gozar del derecho a su aplicación, si se quiere considerar justificada la reducción.

4.- Adquisición de Vivienda Habitual

La transmisión de la vivienda habitual del fallecido a favor de su cónyuge, ascendientes, descendientes o pariente colateral mayor de 65 años, que hubiese convivido con el causante los dos años anteriores, dará lugar a la aplicación de una reducción del 95% del valor de la misma, con el límite de 122.606,47 €. La reducción es de aplicación a las adquisiciones tanto en pleno dominio, usufructo y nuda propiedad, con el requisito de permanencia en el patrimonio del adquirente durante los 10 años posteriores al fallecimiento, no siendo necesario que la dedique a vivienda habitual.

Esta reducción también manifiesta una incoherencia ya que perderá el beneficio aquél que se vea obligado a vender la vivienda por tenerse que trasladar, y no la perderá quien la alquile. Las posibilidades de control son reducidas, habiendo sido criticado su acomodo constitucionalidad, ya que no se exige que sea la vivienda habitual del adquirente.

El ordenamiento tributario español ha venido considerando tradicionalmente que las adquisiciones gratuitas realizadas por personas físicas representan un índice de capacidad económica, que de conformidad con los principios constitucionales en materia tributaria deben ser sometidas a tributación.

Aunque distintos autores señalan otros principios (razones extrafiscales) también constitucionales como la protección a la familia, el mantenimiento del

⁵⁵⁴ “Los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España”.

patrimonio familiar e incluso evitar desincentivo del ahorro familiar⁵⁵⁵, que a mi juicio crean una confusión en el sistema fiscal español dada su actual redacción. Más concretamente con relación a la protección de la vivienda habitual donde se ha concentrado el ahorro de numerosas familias, lo que ha dado lugar a la actual reducción del artículo 20 de la Ley de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Sin embargo, ese artículo plantea la duda de si es acorde con el marco constitucional. El artículo 47 de la Constitución española señala el derecho a una vivienda digna y adecuada, obligando a los poderes públicos a promover “*las condiciones necesarias*” para hacer efectivo este derecho, al mismo tiempo que deben asegurar “*la protección social, económica y jurídica de las familias*”, artículo 39. Ambas normas constitucionales exigen que la vivienda habitual de la familia no sea objeto de un gravamen equiparable a los demás elementos patrimoniales, especialmente en caso de sucesión hereditaria, para lo cual se han establecido diversos beneficios fiscales. Ayudas fiscales que deberían haberse reducido para el caso de que la vivienda fuera la *habitual del adquirente*, como ha ocurrido Andalucía y en determinados territorios forales para las adquisiciones “mortis causa”, y en todas las Comunidades (que vaya a constituir la vivienda habitual) que han aprobado beneficios fiscales con tal motivo en las adquisiciones “inter vivos”. No que se redujera la tributación de un ahorro materializado en la vivienda habitual del causante, que no tiene amparo constitucional.

Por otra parte, ya desde el año 1992, el I.R.P.F. había eximido de tributación las ganancias patrimoniales con ocasión de la muerte del contribuyente, así como posteriormente por la transmisión de la vivienda habitual del mayor de 65 años o en situación de dependencia.

En materia sucesoria, la transmisión de la vivienda habitual del causante goza de una reducción, así como la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento de pago. Del mismo modo, de una posible bonificación en las transmisiones hereditarias en el *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza urbana*.

La reducción de la base imponible:

El artículo 4 del Real Decreto-Ley 7/1996, introdujo en el artículo 20 de la L.I.S.D. la reducción de la base imponible en los supuestos de transmisión “mortis causa” *de la vivienda habitual* y de la *empresa familiar* o de *participaciones de empresas*. Para algunos autores, estas reducciones suponen un tratamiento tributario diferenciado en función de la composición del patrimonio del causante, como señala FALCÓN Y TELLÁ⁵⁵⁶ que propone la generalización de dicha reducción a todo tipo de bienes, limitándose únicamente en función del parentesco. La reducción únicamente existe en las transmisiones “mortis causa” por lo que se añade una nueva discriminación

⁵⁵⁵ J.J. NIETO MONTERO, “Beneficios Fiscales en la Transmisión hereditaria de la Vivienda Habitual”. *Impuestos*, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, Nº 7. Año XVIII- Abril 2001, pág. 14.

⁵⁵⁶ R. FALCÓN Y TELLÁ, “Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos”, *Quincena Fiscal*, nº 8/1999, pág. 6.

con las transmisiones “inter vivos”, a las que se equipara ciertos pactos o contratos sucesorios de conformidad con el Derecho Civil especial de algunas Comunidades Autónomas de conformidad con el artículo 11 del Reglamento de I.S.D. Aunque diferentes Comunidades han establecido beneficios fiscales en las transmisiones por donación de cantidades de dinero para la adquisición de la *1ª vivienda habitual del donatario*, o en la transmisión del propio inmueble, con idéntica condición, respetando el objetivo constitucional de acceso a la vivienda.

Dada la capacidad normativa sobre la materia de las Comunidades Autónomas para la regulación de esta reducción, en términos equivalentes a los del Estado, señalamos la normativa del Estado que se aplicará a falta de regulación autonómica. Las diversas Comunidades Autónomas que han regulado esta materia, han seguido el contenido de la normativa estatal, salvo Andalucía y los territorios forales de la Comunidad vasca que exigen el requisito de que la adquisición “mortis causa” constituya la vivienda habitual del adquirente, como antes se ha señalado.

El artículo 20.2.c), párrafo tercero de la L.I.S.D. establece una reducción del 95% con un límite de 122.606,47 euros por cada sujeto pasivo, sobre el valor de la vivienda habitual del causante, siempre los causahabientes sean el cónyuge, ascendiente, descendiente o pariente colateral hasta el tercer grado, en este último caso, mayor de 65 años y que hubiera convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Esta disposición junto con el apartado 1.4 de la Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, aclaratoria de la misma, regulan esta reducción.

a) Requisitos objetivos: la vivienda habitual del causante.

Para tener derecho a la reducción, es necesario que la vivienda sea la vivienda habitual del causante, no pudiéndose tener más que una vivienda habitual⁵⁵⁷. Se exige, en este sentido, que sea la convivencia en la vivienda habitual del causante, no del heredero, salvo cuando éste es un pariente colateral.

Para examinar la reducción hay que señalar el concepto de vivienda habitual⁵⁵⁸ donde la Dirección General de Tributos y la Doctrina⁵⁵⁹ se remiten a la normativa del I.R.P.F. al regular la deducción por adquisición de vivienda. El artículo 54 del Reglamento de I.R.P.F., aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

La vivienda habitual debe ser del causante, sin que dicho requisito sea del adquirente, salvo para el pariente colateral mayor de sesenta y cinco años que hubiese convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento, supuesto en que deberá ser del causante y del adquirente, con los problemas probatorios correspondientes. Vivienda habitual en el momento

⁵⁵⁷ Consulta de la D.G.T. de 7 de marzo de 2006. nº I.S.D./E-2857. Carta Tributaria nº 21/2006, págs. 59 a 63.

⁵⁵⁸ La Dirección General de Tributos en consultas de 2 de junio de 1997 y 24 de marzo de 1998.

⁵⁵⁹ F. POZUELO ANTONI, “Las nuevas reducciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones”, *Revista Estudios Financieros*, nº 127, pág. 81.

del devengo del impuesto, el fallecimiento del causante, de forma de que si ha vendido para comprar otra, no hay vivienda ⁵⁶⁰habitual ni reducción ⁵⁶¹.

b) Requisitos subjetivos:

El artículo 20 distingue dos supuestos de reducción, para el: 1.- Cónyuge, ascendientes o descendientes de aquel; 2.- o bien, pariente colateral mayor de sesenta y cinco años.

Ha de destacarse que si en el supuesto de transmisión de empresas tienen el cónyuge y los descendientes preferencia sobre el resto de los parientes, no ocurre así en el caso de la transmisión de la vivienda.

La exigencia de convivencia en el supuesto de vivienda habitual, es exclusivamente para los colaterales. No se reconoce el derecho a otras figuras, distintas de las mencionadas. El reconocimiento de las parejas de hecho ha sido contemplado por la legislación autonómica sobre esta materia.

Asimismo, con respecto a los colaterales, la ley no pone un límite, por lo que debería incluirse a cualquier colateral por consanguinidad, adopción, o afinidad. Podría pensarse en la exclusión por el parentesco de afinidad, pues la ley cuando los incluye los menciona expresamente. Del mismo modo en cuanto al grado, la ley no pone límites, y en virtud del principio "*ubi lex non distinguit, nec non distinguere*", no parece que deban ser excluidos aunque en algunos casos establece la ley el límite en el 3º o 4º grado. No obstante, a los parientes colaterales se les exige tener más de 65 años y haber convivido con el causante durante al menos los dos años anteriores al fallecimiento.

Estas limitaciones no impiden que una persona pueda practicar la reducción por adquisición por herencia de la vivienda habitual de todos y a cada uno de los parientes, ascendientes, descendientes, cónyuges.

c) Porcentaje de reducción:

La reducción es del 95% con un límite de 122.606,47 euros, para lo cual es necesario conocer el valor de la vivienda. De conformidad con el artículo 9 de la L.I.S.D. es el valor real de la vivienda minorado por las cargas y deudas deducibles, señaladas en los artículos 12 y 13. La Resolución 2/1999, aplica la reducción sobre el *valor neto del bien*, el valor real (comprobado) con la deducción de las cargas y gravámenes que recaigan directamente sobre la vivienda y disminuyan su valor, así como la parte proporcional correspondiente de deudas y gastos generales que integren el capital relicto y tengan el carácter de deducibles. De este modo, la reducción se practica sobre un valor menor que el valor de la vivienda, habiendo sido criticado.⁵⁶² La reducción

⁵⁶⁰ En el supuesto de que la vivienda fuera un bien ganancial, si se atribuye un 100% al causante en el momento de la liquidación de la sociedad de gananciales, la reducción operará sobre todo su valor, si se atribuye parcialmente dicha reducción operará en el mismo sentido.

⁵⁶² R. FALCÓN TELLÁ, "Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos". Editorial *Quincena Fiscal*, nº 8/1999, página 8. Artículo 27.1 de la LISD, "En las sucesiones por causa de muerte,

puede ser practicada por los parientes que adquieren la vivienda habitual o por igual a todos los adquirentes, en función de las cuotas hereditarias.⁵⁶³ Solución adoptada por la Resolución 2/1999, mencionado al artículo 27 de la L.I.S.D., la cual señala que *“la reducción beneficiará por igual a los causahabientes en la sucesión, en la medida en que cumplan todos los requisitos previstos en el artículo 20.2.c) anteriormente citado, con independencia de las adjudicaciones realizadas en la partición y a cada uno sobre la parte del valor del bien objeto de reducción, incluida en su correspondiente base imponible”*.

De esta forma, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de la adquisición durante 10 años (imputable sólo al adjudicatario), obligaría a todos los herederos a regularizar su situación tributaria. Por lo que parece más lógico que tanto el mantenimiento temporal como la reducción, correspondieran al adjudicatario de la vivienda, aunque podría plantear problemas de discriminación entre herederos⁵⁶⁴.

c) Requisitos temporales:

La ley condiciona la reducción al mantenimiento de la adquisición durante el plazo de 10 años siguientes, salvo que falleciese durante este período, independientemente el uso que se otorgue. No obstante, numerosas Comunidades Autónomas han reducido el citado plazo a 5 años como luego se estudiará.

La finalidad de la reducción como señalaba la Exposición de Motivos del R.D.L. 7/1996, ha sido la de *“aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa ... de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido”*, parece, por tanto, que no exige que el adquirente la dedique a vivienda habitual. Esto contrasta con el objetivo constitucional del acceso a una vivienda, habitual, así como al mantenimiento de los bienes del patrimonio familiar en la reducción de la empresa familiar, lo que afecta a la neutralidad del impuesto.

La Resolución 2/1999 se manifiesta *expresamente* en la no-exigencia del destino de la vivienda como vivienda habitual del causahabiente, desvirtuando la finalidad del beneficio fiscal, habilitando a la acumulación por un mismo adquirente de diversas reducciones en las adquisiciones de viviendas habituales de diferentes causantes con los que mantiene una relación de parentesco, mientras que excluye de tal posibilidad en muchos casos a otros adquirentes que, conviviendo con el causante y permaneciendo tras su muerte en la misma vivienda, no tienen la condición de parientes del mismo.

cualesquiera que sean las particiones y adjudicaciones que los interesados hagan, se considerará para los efectos del impuesto como si se hubiesen hecho con estricta igualdad y con arreglo a las normas reguladoras de la sucesión, estén o no los bienes sujetos al pago del impuesto por la condición del territorio o por cualquier otra causa y, en consecuencia, los aumentos que en la comprobación de valores resulten se prorratearán entre los distintos adquirentes o herederos”.

⁵⁶³ J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tribuna Fiscal*. Revista Tributaria y Financiera. Nº 104, Junio 1999, página 58.

⁵⁶⁴ R. FALCÓN TELLA, Las reducciones..., cit., página 6.

Algunos autores propugnan el mantenimiento como *vivienda habitual*⁵⁶⁵, o el mantenimiento de 3 años como vivienda habitual y los 7 siguientes sin esa cualidad para conseguir la coordinación con el I.R.P.F., manteniéndose cuando se producen las causas (a parte de la muerte del heredero) que señala el Reglamento de dicho Impuesto para la continuación de la consideración de vivienda habitual.

La no-permanencia por al adjudicatario durante el plazo temporal señalado determinará que no se aplique la reducción para todos los causahabientes, dada la aplicación proporcional de la reducción, como señala la D.G.T. en Consulta de 12 de mayo de 2000. Circunstancia que no se produce cuando un heredero vende su parte a otro o se consolida de la propiedad, Consulta de 12 de mayo de 2000.

d) Compatibilidad de las reducciones:

Esta reducción, igual que la adquisición de la empresa familiar, es compatible con las reducciones por parentesco, cantidades percibidas por los beneficiarios de los seguros de vida previstas en los apartados a y b del artículo 20 L.I.S.D.

Finalmente señalar que estos beneficios en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se suman a los establecidos sobre la vivienda en otras figuras tributarias, como el señalado en el artículo 25 de la Ley 6/2000 bajo la rúbrica de Exención de la vivienda habitual en el Impuesto sobre el Patrimonio, y que declaró exenta la vivienda habitual del contribuyente hasta un máximo de 150.253,03 €. en dicho Impuesto. Límite que ha sido criticado al sumarse a la generosidad establecida en la exención en la reinversión y en la deducción en la vivienda habitual en el I.R.P.F.⁵⁶⁶

e) Conclusiones:

Determinadas actuaciones para proteger la transmisión de la vivienda (como veremos además en la transmisión de la empresa), son ineficaces por existir una mala instrumentación técnica. En materia de la reducción por vivienda, ésta tiene una reducción del 95%, condicionada únicamente a que fuera la morada habitual del fallecido y a que durante 10 años los herederos no la vendan. Los principales defectos que impiden una real protección del acceso a la vivienda son los siguientes:

- Se exige que la vivienda transmitida “mortis causa” sea la vivienda habitual del causante no del adquirente, con lo que se establece una protección a esta forma de ahorro, que rompe la neutralidad impositiva del gravamen. En un Impuesto que grava la adquisición de los bienes,

⁵⁶⁵ F. POZUELO ANTONI, “Las nuevas reducciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones,”, *cit.*, páginas 82-83.

⁵⁶⁶ J. BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, *Impuestos*. Nº 3, 2001, pág. 109. Lo que beneficia a las viviendas habituales con mayor valor, por lo que sería necesario establecer un límite a partir del cual generarían dicha imputación.

no tiene sentido referir el requisito decisivo del beneficiario a la situación del bien en el transmitente. ¿Qué aporta la exigencia de que la vivienda fuera la habitual del fallecido?, ¿no tendría más sentido que, fuera o no la vivienda habitual del muerto, se convierta en vivienda habitual la casa heredada de sus padres? Por tanto, sería conveniente que la reducción estuviera condicionada a que fuera la vivienda habitual del beneficiario⁵⁶⁷.

- Alcanzar tan importante beneficio fiscal es una legal economía de opción que supone encauzar fiscalmente hacia la compra de viviendas el ahorro de muchas personas mayores, afectando a la neutralidad impositiva, por los importantes beneficios fiscales Privilegiar un bien por ser vivienda habitual del fallecido, con independencia de qué uso hagan los herederos de la misma, convierte este beneficio fiscal en una especie de mínimo exento totalmente ajeno a una política social de evidente prioridad. Fomentando la conversión del ahorro en vivienda, como producto exento.
- El mantenimiento durante diez años de la vivienda adquirida (el otro requisito), basta no vender el bien para cumplir el requisito, resulta que lo que se está pidiendo es la inmovilidad de la vivienda y el no situarla en el mercado, alentando la subida de su precio.
- Se establece la práctica exención y no, la reducción de la carga fiscal. A lo que debe sumarse los efectos económicos y sociales de los dos requisitos, el primero incentiva la demanda de viviendas (al ser un bien que recibirán los herederos sin carga tributaria) y el segundo restringe la oferta (al impedir su venta), afectan a su valor.

Con los efectos sobre el precio de la vivienda que no han sido queridos por el legislador y la participación desmesurada del sector de la construcción en la economía española. Lo que traerá problemas financieros a las Comunidades por el consabido parón inmobiliario, al haber ganado peso el I.T.P.A.D. entre los ingresos regionales. En Cataluña el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales representa el 14,83% de los ingresos (3.675 millones de euros), en Madrid el 22,03% (3.333 millones de €), Andalucía el 9,05% (2.407 millones de €), C. Valenciana 12,78% (1.428 millones de €), Murcia el 14,6%, Baleares el 16,8%, Cantabria el 12,1% y la Rioja el 11,8%.⁵⁶⁸

- El artículo 47 de la Constitución Española, señala el derecho a disfrutar de una vivienda, lo que no determina que ésta tenga que ser en propiedad. Ni que se proteja el ahorro materializado en una vivienda. Con actual reducción por la transmisión de la vivienda habitual del causante, se discrimina entre distintas formas de ahorro. No tiene sentido, en la

⁵⁶⁷ Por lo que debe exigirse que la vivienda fuera la habitual del adquirente, o al menos, que sea la habitual después de la transmisión. Como en Andalucía y determinadas Comunidades forales para las transmisiones “mortis causa”, y en las demás Comunidades para las reducciones en las transmisiones “inter vivos” para la constitución de la vivienda habitual de acuerdo con su normativa autonómica.

⁵⁶⁸ Estando contabilizándose el año 2007, descensos entre el 10% y el 20% del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Artículo *el parón inmobiliario ahoga el principal Impuesto de las Comunidades Autónomas*, Expansión Digital, del día 24/09/2007.

actualidad esta reducción, cuando se ha establecido en la normativa autonómica mínimos exentos para los parientes cercanos. Con lo que se superponen dichos beneficios fiscales a la reducción de la vivienda habitual del causante. De esta forma, por tanto, se elimina la justificación de dicha reducción.

- Además, la reducción del artículo 20 de la Ley 29/1987, limita la reducción a determinados parientes con lo que establece un requisito ajeno al propio objetivo que señala el artículo 47 de la Constitución Española. De esta forma, no se comprende, por qué no tiene derecho a la reducción un minusválido que recibe una vivienda que va a ser su vivienda habitual y no está dentro de los parientes enunciados el señalado artículo 20. No supone esta diferenciación, una infracción del derecho constitucional al disfrute de una vivienda. Como se ha señalado anteriormente, un mismo heredero puede recibir infinidad de viviendas de los distintos parientes, tendiendo derecho a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones con el único requisito, de mantener fuera del mercado dicha vivienda.

La fiscalidad de la vivienda, viene determinada por su gran visibilidad, al mismo tiempo que es un indicador de la capacidad económica⁵⁶⁹. Para permitir el acceso a la misma se han establecido una serie de medidas, la última las ayudas *directas* al alquiler⁵⁷⁰. Las *ayudas indirectas*, implican la reducción en el coste efectivo de la vivienda en propiedad, lo que incide en la elección compra o alquiler y en la cantidad de vivienda a consumir⁵⁷¹, como los subsidios implícitos en la Ley del I.R.P.F., al no gravarse la renta en especie producida por la vivienda ocupada por su propietario, permitir la deducción en la cuota de un 15% de las cantidades satisfechas por la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en el ejercicio, no gravar las ganancias de capital generadas por la venta de la vivienda habitual siempre que el importe de la misma se destine a la adquisición de otra vivienda habitual. Así como las *ayudas directas*, para la promoción, adquisición y cesión en arrendamiento de viviendas de protección oficial de nueva construcción (V.P.O.), con ayudas especiales si se trata de primera adquisición de vivienda, adquisición a precio tasado de viviendas tanto nuevas como usadas (V.P.T.), rehabilitación de viviendas de edificios y equipamiento comunitario primario y financiación de actuaciones protegibles en materia de suelo con destino preferentemente a viviendas de protección oficial.

⁵⁶⁹ C. BILBAO TEROL, M.A. GARCÍA VALIÑAS, J. SUÁREZ PANDIELLO, “Intervenciones Públicas, Haciendas Territoriales y Precios de la Vivienda, en La Vivienda: precios, mercados y financiación”, *Papeles de Economía Española* N° 109, 2006, pág. 241.

⁵⁷⁰ La última las ayudas directas para el alquiler para jóvenes, (210 euros mensuales durante 4 años para jóvenes entre 22 y 30 años que tengan unos ingresos brutos anual inferiores a 22.000 euros, y un coste de 411 millones de euros. Así como, la deducción por el alquiler, para los arrendatarios de viviendas con unos ingresos anuales no superen los 24.000 euros, con un deducción fiscal del 10,05% hasta un máximo a aplicar de 9.015 euros. Con Un coste de con un gasto fiscal de 348 millones de euros., para unos ingresos fiscales totales para el año 2008 de 158.756 millones de euros.

⁵⁷¹ La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) señala en relación a España, el fuerte endeudamiento de los hogares y la dificultad de acceso a la vivienda para los jóvenes. Proponiendo el citado Organismo la supresión de forma progresiva las subvenciones para la compra y el fomento del alquiler. Diario El Mundo 23 de enero de 2007, Economía.

Sin embargo, como conclusiones de las ayudas a la vivienda en el I.R.P.F. se pueden citar⁵⁷²:

- Los subsidios hacia la vivienda implícitos en los Impuestos sobre la Renta inducen a los consumidores a ser propietarios y a consumir más vivienda en propiedad.
- Estas medidas se consideran regresivas, ya que en principio benefician a los consumidores de mayores rentas. Además si la oferta de vivienda es inelástica, situación que se acentúa ya que el I.S.D. establece un plazo de 10 años de mantenimiento para gozar de la reducción, los incentivos fiscales tienden a capitalizarse con el consiguiente aumento de precios, beneficiando a los promotores e intermediarios.
- Aumentan el precio de la vivienda, aunque bajan el coste de uso para propietarios.
- Se concentran en la adquisición y no afectan al alquiler, con el consiguiente agravio comparativo⁵⁷³.
- Tienen efectos importantes sobre la eficacia económica, de forma que el coste del bienestar o exceso de gravamen derivado de este tratamiento no es, en modo alguno, despreciable.
- Las ayudas tienden a ser regresivas, ya que en principio benefician en mayor medida a personas con mayor renta disponible y que adquieren viviendas a previos elevados.

Estas conclusiones pueden extenderse a gran parte de los beneficios a la transmisión de la vivienda en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España.

4.1.4.4. TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR O DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES EXENTAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

1.- Transmisión de la Empresa familiar o de participaciones en Entidades Exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio

Los beneficios fiscales que hoy están previstos en la normativa estatal del Impuesto de Sucesiones y Donaciones⁵⁷⁴ para la transmisión lucrativa de empresas familiares y negocios se encuentran regulados básicamente en los artículos 20.2.c) y 20.6 de la L.I.S.D.

⁵⁷² C. BILBAO TEROL, M.A. GARCÍA VALIÑAS, J. SUÁREZ PANDIELLO, “Intervenciones Públicas, Haciendas Territoriales y Precios de la Vivienda,.....”, cit., pág. 244.

⁵⁷³ La ley actual no establece deducción por el alquiler, aunque se ha respetado transitoriamente la antigua regulación que sí lo permitía. Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, Disposición Transitoria primera. Estando previsto su establecimiento para el año 2008.

⁵⁷⁴ M. CARRASQUER CLARÍ, *Tribuna Fiscal*, Revista Tributario Financiera, Nª 150, abril 2003, pág. 74.

Concepto de empresa familiar:

No debemos confundir fiscalmente la “*empresa familiar*” con las denominadas pequeñas y medianas empresas (entidades de reducida dimensión), éstas últimas diferenciadas por el número de trabajadores y el volumen de ventas de acuerdo con el artículo 108 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que califica como entidades de reducida dimensión, las sociedades siempre que el importe neto de su cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros⁵⁷⁵.

La empresa familiar, por el contrario, viene configurada como la que es propiedad de un grupo familiar que, además, interviene en la gestión de la empresa. Podría definirse el concepto de empresa familiar, por tanto,⁵⁷⁶ como aquella de carácter individual o societario, que no se dedique a la simple gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, que sea gestionada de modo habitual, personal y directa por un miembro del grupo familiar, que detente un porcentaje mínimo del capital, individual o conjunto con miembros del grupo, y que se perciba por dicha dirección un determinado porcentaje de rentas o rendimientos

En el ámbito fiscal el concepto de empresa familiar está determinado en el Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁷⁷, en cuyo artículo 4.8, es el que establece un sistema de exención fiscal de determinadas empresas que tienen consideración de empresas familiares a efectos fiscales. Régimen que afecta:

- A las *empresas individuales*, no societarias, en las que el empresario es una persona física que realiza una actividad empresarial o profesional, de forma habitual, personal y directa, constituyendo su principal fuente de renta, extendiéndose los beneficios fiscales a los elementos propios del empresario y a los comunes del cónyuge.
- También tendrán aquella consideración *las sociedades*, con o sin cotización en mercados organizados⁵⁷⁸, que no sean mera gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, en las que una persona detente de forma individual al menos 5% del capital, o el 20% conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de 2º grado, bien por parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción. Además, la persona cuando detenta las participaciones individualmente o bien uno de los miembros del grupo familiar en otro caso, ejerza efectivamente funciones de dirección en la empresa, percibiendo por ello una retribución que represente más del 50% de sus rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, de acuerdo con lo dispuesto recientemente por la Disposición Adicional cuarta de la Ley 35/2006, que da nueva redacción al artículo 4.Ocho.dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, aunque sin variar su contenido.

⁵⁷⁵ La Unión Europea tiene su propio concepto de pequeña y mediana empresa que se enuncia en otro apartado de este trabajo.

⁵⁷⁶ J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Tribuna Fiscal*. Revista Tributaria y Financiera. Nº104, Junio 1999, página 56.

⁵⁷⁷ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁵⁷⁸ Existen Comunidades Autónomas que limitan la reducción a las empresas de reducida dimensión o no cotizadas en mercados organizados.

El Régimen fiscal de la empresa familiar que aparece desarrollado en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones⁵⁷⁹, tiene claros beneficios para los interesados⁵⁸⁰. La Ley 35/2006, de 29 de noviembre, ha dado nueva redacción al artículo 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991 sobre el *Impuesto sobre el Patrimonio*, respecto a la exención de las participaciones en entidades en el Impuesto sobre el Patrimonio que tiene su reflejo en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones por la remisión efectuada por este último. Sin ninguna modificación sobre el contenido de la normativa anterior, habiendo transcrito los requisitos señalados anteriormente en el Impuesto sobre Sociedades. Por lo que adolece de los mismos defectos técnicos, ya señalados por la doctrina. La posible supresión del Impuesto sobre el Patrimonio podría dar pie para una nueva regulación de esta reducción y salvar los defectos técnicos a que luego me referiré.

En resumen, las reducciones por la transmisión “inter vivos” y “mortis causa” de la empresa familiar, se encuentran reguladas en los artículos 20.2.c) y .6 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y en el artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, desarrollado este último apartado por el Real Decreto 1704/1999, modificado por el Real Decreto 25/2000. En este sentido, cabe destacar la Resolución 2/1999⁵⁸¹, de 23 de marzo de la Dirección General de Tributos que desarrolla esta materia.

2.- Beneficios a la Transmisión “mortis causa” de una Empresa Individual, negocio profesional y participaciones en entidades

De acuerdo con el artículo 20.2.c)⁵⁸², de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, básicamente, el sujeto pasivo, adquirente de los bienes y derechos, podrá practicar una reducción del 95% sobre el valor del negocio familiar, de las participaciones o del derecho de usufructo y demás de contenido económico derivados de la extinción de éste que recaigan sobre tales bienes cuando sean objeto de transmisión “mortis causa”. El beneficiario de la transmisión “mortis causa” debe ser cónyuge o los descendientes o adoptados del fallecido, en defecto de estos últimos, los ascendientes, adoptantes o colaterales hasta el tercer grado (hermanos, hijos de hermanos-sobrinos- hermanos del padre o madre- tíos- del causante).

⁵⁷⁹ Completado por el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

⁵⁸⁰ Por su parte, la *Ley del Impuesto sobre la Renta* ha recogido la no sujeción⁵⁸⁰ de las posibles ganancias de patrimonio que pudieran producirse en los supuestos de donaciones de empresas y participaciones que tengan derecho a la reducción en el I.S.D., complementando así la eliminación de la denominada “*plusvalía del muerto*”, que continúa como no productora de ganancias patrimoniales. Lo que permite la transmisión de los bienes y participaciones en empresas familiares, sin coste fiscal para el transmitente y prácticamente para el adquirente

⁵⁸¹ Resolución 2/1999, de 23 de marzo, de la Dirección General de Tributos, sobre reducciones en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones, en materia de vivienda habitual y empresa familiar. (BOE 10/04/1999).

⁵⁸² Redacción efectuada por el artículo 3 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, BOE 31 de diciembre.

Con ello el legislador trata de favorecer a los adquirentes que mantienen una relación de parentesco con el causante frente a extraños, que no podrán beneficiarse de la reducción estatal por transmisión “mortis causa” en ningún caso (contrariamente a lo dispuesto en la Recomendaciones de la Unión Europea), ni siquiera cuando constituyan unión o pareja de hecho con el causante⁵⁸³. Situación distinta en la regulación realizada por las Comunidades Autónomas que sí que han establecido esta última equiparación.

El artículo 20.2.c) de la L.I.S.D. se refiere a la transmisión “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en determinadas entidades o derechos de usufructo y demás de contenido económico derivadas de la extinción de éste que recaigan sobre aquéllos, cuando unos y otras sean beneficiarios de la exención prevista en el artículo 4.ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁸⁴. De modo que para las empresas se exige el cumplimiento de los requisitos previstos en el Impuesto sobre el Patrimonio, incluyéndose los bienes afectos del cónyuge no-empresario.

La transmisión por causa de muerte de una empresa individual o un negocio profesional, se refiere a los bienes afectos, que son los señalados en el artículo 29 del de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además de que los patrimonios estén *afectos* a actividades empresariales o profesionales, deben estar exentos de acuerdo con al artículo 4.Ocho.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio⁵⁸⁵.

A) Empresa Individual

En este caso, el causante titular de los bienes, ha de ejercer de modo *personal, habitual y directo* la actividad empresarial o profesional en el momento del fallecimiento. Por lo que perdería esta cualidad cuando haya dejado de ejercer la actividad⁵⁸⁶, pudiendo aplicarse la reducción si los bienes que se transmiten son de titularidad común a ambos cónyuges y están afectos a la actividad ejercida por el cónyuge supérstite⁵⁸⁷. Además, la actividad empresarial o profesional a la que están afectos los bienes del causante que se transmiten, *debe constituir su principal fuente de renta en el año de su fallecimiento*⁵⁸⁸. A estos efectos, se entenderá por principal fuente de renta aquella en la que al menos el 50 % del importe de la base imponible del

⁵⁸³ Las leyes específicas de las Comunidades Autónomas ha regulado en virtud de sus competencias específicas esta reducción.

⁵⁸⁴ En la redacción dada por la Disposición Adicional Undécima de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. BOE. del 28 de diciembre.

⁵⁸⁵ Ley 19/1991, de 6 de junio, BOE de 7 de junio.

⁵⁸⁶ Consulta de la Dirección General de Tributos 1122/2002, de 23/07/2002.

⁵⁸⁷ Sin embargo, cuando la actividad se desarrolla bajo la forma jurídica de comunidad de bienes, sociedad civil o sin personalidad jurídica, la reducción en caso de transmisión “mortis causa”, sólo se aplica a la cuota del causante-comunero que tiene la condición de empresario o profesional por ejercer de forma habitual y directa la actividad y se cumplan el resto de los requisitos.

⁵⁸⁸ Para el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, el cumplimiento del citado requisito supone que al menos el 50% del importe de la base imponible del I.R.P.F. proviene de rendimientos netos de las actividades económicas de que se traten.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate, de acuerdo con el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, antes citado. De esta forma, si el causante es un no residente, no obtendrá rendimientos sujetos al Impuesto sobre la Renta, y el beneficiario residente no podrá beneficiarse de la reducción, lo que plantea un problema de derecho comunitario. Beneficiario que tendría derecho a la reducción, aunque el causante no se sea residente, de acuerdo con el artículo 20.4 de la Ley 29/1987.

B) Transmisión de Participaciones en Entidades

La reducción del artículo 20.2.c) de la L.I.S.D. se aplica también cuando el patrimonio objeto de transmisión son *participaciones del causante* que estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio. El concepto de “*entidad*” a efectos de la reducción, la Doctrina considera a los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades⁵⁸⁹ y que de una manera efectiva realicen de una manera efectiva una actividad empresarial y que no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Donde el causante no residente al no estar sometido al Impuesto sobre la Renta en España, no puede acceder a dicha reducción sus herederos. Del mismo modo, si el sujeto pasivo ha de obtener de sus funciones de dirección una remuneración que supere más del 50% de sus rentas del trabajo y de actividades económicas, ello significa que se limita la reducción a la transmisión de participaciones en entidades, no residentes en España. La remisión a la normativa sobre el Patrimonio exige distinguir entre participaciones a título individual o por participación conjunta en un grupo familiar:

Titularidad individual:

En este caso, el causante a la fecha del fallecimiento debe tener una participación mínima del 5% en la sociedad⁵⁹⁰, así como venir ejerciendo efectivamente funciones de dirección en la misma y que en el año de fallecimiento (entre el 1 de enero y el día de fallecimiento) haya percibido una remuneración por el ejercicio de esas funciones que representen más del 50% de sus rendimientos del trabajo, empresariales y profesionales. Es decir, el causante titular de las participaciones debe ejercer *funciones de dirección en la entidad participada* ocupando un cargo, lo que implica realizar una efectiva intervención en las decisiones de la empresa al llevar a cabo una auténtica actividad directiva de la entidad. Situación que no puede *valorarse a priori*, sino en función de las funciones conferidas al cargo que se trate⁵⁹¹, no siendo suficiente que el causante pertenezca al consejo de administración. Así como las remuneraciones por el ejercicio de las funciones citadas deben superar el *50% del total de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas sujetas al I.R.P.F.* en España. En el caso de transmisión de empresa o negocio individual, el cálculo de la “*principal fuente de renta*” se practica teniendo en

⁵⁸⁹ C. BANACLOCHE PALAO, *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi, Navarra, pág. 76.

⁵⁹⁰ Antes del 1 de enero de 2003, era necesario el 15%. Art. 4 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre.

⁵⁹¹ Artículo 5.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre y Consulta de la DGT nº 1.586/2000.

cuenta los rendimientos de actividades económicas (exclusivamente). En el caso del ejercicio de funciones, no se tiene en cuenta la renta global del titular de las participaciones, sino sólo los rendimientos del trabajo personal y de las actividades económicas que haya podido obtener (se excluyen del cómputo los posibles rendimientos del capital mobiliario e inmobiliario, las ganancias patrimoniales y las imputaciones de renta producidas en el año del fallecimiento, con independencia del importe que puedan alcanzar).

Un requisito menos exigente y más favorable para quien ejerce la actividad económica, empresarial o profesional a través de una entidad que para quien la ejerza individualmente. Tampoco se tendrá en cuenta, según el artículo 4.ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, los rendimientos “*empresariales*” derivados de una actividad de esta naturaleza que determinen la exención de la empresa individual, a la que deben unirse los rendimientos de una actividad profesional⁵⁹².

Titularidad conjunta

En el supuesto de participación conjunta en sociedades, se refiere al supuesto en que el causante que a la fecha del fallecimiento ostente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de 2º grado, ya sea por parentesco en la consanguinidad, afinidad o adopción, una participación mínima del 20% del capital de una entidad, cuando además alguno de los miembros del grupo ostente funciones de dirección remuneradas en las condiciones indicadas en el supuesto anterior (sujetas al Impuesto sobre la Renta en España), podrá acceder a la reducción del 95% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones. Los grupos familiares se forman en función de un sujeto pasivo - alrededor de cualquier sujeto pasivo- que tenga participación en una entidad que sumada conjuntamente con otros familiares alcance el 20% del capital de la entidad, sin exigir que el propio sujeto pasivo sea el que obtenga las retribuciones de la misma. Por ello puede afirmarse que un mismo sujeto pasivo podrá formar parte de diferentes grupos familiares, que en cada caso podrán dar lugar o no a la exención del I.P.⁵⁹³ y consecuentemente, también, en el Impuesto sobre Sucesiones. Para la existencia de un *grupo de parentesco al que pertenezca al menos el 20% del capital social*, no se determinará este grupo respecto de un determinado sujeto pasivo, ni en concreto respecto del que ejerce las funciones de dirección⁵⁹⁴, debiendo tomarse en consideración a cualquier miembro del grupo y a los parientes que respecto del mismo admite la ley, reúnan una participación en la entidad que alcance al 20% el capital. El parentesco puede ser por consanguinidad o afinidad, o por adopción. Uno de los miembros del grupo ha de realizar *funciones de dirección* en la entidad y cumplir con los requisitos de remuneración señalados en la situación de titularidad individual, sin perjuicio de que todas tengan derecho a la exención. En este caso, es perfectamente posible que el causante titular de las participaciones esté jubilado o

⁵⁹² Consulta de la DGT, nº 0332/2002, de 4/03/2002.

⁵⁹³ J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, *Tribuna Fiscal*,, cit., página 56

⁵⁹⁴ Consulta de la DGT, nº 422/2000, de 3/03/2000.

incapacitado al momento del fallecimiento, habiendo perdido el contacto con la actividad desarrollada por la entidad, sin que por dicha circunstancia se pierda el derecho al beneficio sucesorio. La D.G.T. excluye en el cómputo de la participación a la efectuada de una manera indirecta, Consulta de 3 de junio de 1997, aunque parecería más aconsejable que en el porcentaje del 20% se pudiera alcanzar de forma directa o indirecta⁵⁹⁵. La reducción prevista en la L.I.S.D. es del 95% y aplicable a la transmisión “*mortis causa*” de las participaciones de todo el grupo familiar (no siendo aplicable al resto de participaciones de la entidad que pertenezca a sujetos ajenos al grupo familiar).

El artículo 20.2.c) recoge como supuesto de reducción, el caso en que el objeto de la adquisición “*mortis causa*”, no sea la plena propiedad sino el usufructo sobre una empresa individual, el negocio profesional o participaciones en entidades que gocen de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio. La transmisión del derecho de usufructo debe entenderse al derecho que se constituye por el causante en el mismo testamento a favor de determinado heredero y que recae sobre la empresa, el negocio o las participaciones exentas. La reducción se ha venido aplicando también a la transmisión “*mortis causa*” de la nuda propiedad sobre empresa, negocio o participaciones exentas, en la medida en que es éste el dueño de la cosa (S.T.S. 26/06/1996). Al mismo tiempo, con la redacción dada al artículo 20.2.c) por la Ley 53/2002, el beneficio alcanza expresamente también a los derechos de contenido económico derivados de la extinción de dicho usufructo, es decir a la consolidación del dominio. Procede, por tanto, practicar la reducción por el valor de los derechos de contenido derivados de la extinción de usufructo, por la consolidación del dominio sobre la empresa, negocio o las participaciones que se produce en el cónyuge, descendientes y adoptados del causante o, en defecto de estos últimos, en ascendientes, adoptantes y parientes colaterales hasta el tercer grado. Parece lógicamente que es necesario haber disfrutado de la reducción al que adquiere la nuda propiedad, para que el beneficio se extienda a la extinción del usufructo. Es decir, haber disfrutado de la reducción al adquirir la nuda propiedad por concurrir los requisitos objetivos y subjetivos exigidos legalmente en el momento del fallecimiento del causante, el beneficio se extiende también al liquidarse los derechos de contenido económico derivados de la extinción del usufructo sin necesidad de acreditar nuevamente ningún requisito, salvo la permanencia de lo adquirido si todavía no hubiese transcurrido el plazo fijado legalmente. Finalmente, la reducción se aplica cuando los derechos económicos debidos a la finalización del usufructo se perciban por el cónyuge, descendientes o adoptados en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada. Para aplicar la liquidación se valorará el usufructo y la nuda propiedad según el artículo 26 de la L.I.S.D.

La nueva redacción del artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio ha adoptado literalmente el contenido del artículo 61 de la Ley del Impuesto de Sociedades, derogado por la misma Ley 35/2006, sin que

⁵⁹⁵ J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, Las Nuevas Reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,....., cit., página 60.

haya realizado una mejora técnica de los requisitos para tener derecho a la exención de las participaciones en sociedades en el Impuesto sobre el Patrimonio, y consecuentemente, también en la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones.

C) Mantenimiento de la Inversión

La transmisión “mortis causa” de una empresa individual, negocio profesional y participaciones, se condiciona a que el causahabiente mantenga la adquisición durante los 10 años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que fallezca dentro de dicho plazo. Se trata de una exención parcial y compleja ya que se asocia a un hecho posterior a la realización del hecho imponible que no forma parte del mismo, que parece que exigiría una liquidación cautelar. La prohibición de actos de disposición y de realización de operaciones societarias se circunscribe a los que den lugar a una minoración sustancial de lo adquirido, que consecuentemente, supongan que no se mantenga lo adquirido, pero no se trata de una prohibición absoluta.

Según el artículo 20.6 de la L.I.S.D., el adquirente no podrá durante dicho período realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, supongan una minoración sustancial del valor de adquisición. La Resolución de la Dirección General de Tributos 2/1999, de 23 de marzo, señala “*el mantenimiento de la adquisición está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la misma*”, es decir el valor de lo adquirido y no los mismos bienes y derechos que fueron heredados. Se puede permutar los bienes heredados por otros de igual o superior valor, vender y reinvertir lo conseguido, incluso en otra actividad que, en su caso, se siga desarrollando, constituir una sociedad con el patrimonio heredado, etc.⁵⁹⁶. Es necesario, por tanto, la reinversión para no perder el beneficio, manteniéndose el valor de adquisición. En este sentido, en cuanto a los valores las operaciones societarias de fusión, aportación de activos y canjes de valores por las entidades cuyas participaciones gozaron de exención, siempre que el cambio de titularidad de las acciones heredadas por las recibidas en el canje de títulos no implique una alteración o minoración cuantitativa del valor de adquisición⁵⁹⁷. No es necesaria, sin embargo, que el beneficiario mantenga la exención de las participaciones en el Impuesto sobre el Patrimonio, siendo indiferente que la operación de canje suponga una alteración del porcentaje de participación de éste en la entidad.

Si en las adquisiciones “mortis causa” no es necesario mantener la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, a diferencia de los “inter vivos”, sin perjuicio de la reinversión. Cabe la pregunta de si el heredero tras la adquisición de la empresa o negocio *debe continuar ejerciendo la actividad del causante*. La Resolución de la D.G.T. de 2/1999, admite la continuidad de una actividad distinta a la que venía haciendo el causante. No obstante, se plantea

⁵⁹⁶ Consultas de la Dirección General de Tributos, nº 1717/2000, de 4/10/2000, 2310/2000, de 12/12/2000.

⁵⁹⁷ Consultas de la Dirección General de Tributos 492/2002, de 5/07/2001, 2316/1999, 10/12/1999, 1701/1999, 30/09/1999.

la pregunta si basta el mantenimiento de la titularidad sin ejercer la actividad. Sobre esto existían consultas contradictorias, pero como señala la consulta nº 2122/2001, de 4 de diciembre, *“la ley sólo exige mantener la adquisición durante un determinado plazo pero no que siga ejerciendo esa actividad u otra actividad.”*. Por lo que no se exige el ejercicio de una actividad económica durante un período mínimo a diferencia de lo señalado por la normativa comunitaria. Así, para JAVIER PÉREZ - FADÓN⁵⁹⁸, la Ley establece la obligación de mantenimiento de lo adquirido, pero no que se siga con la actividad que venía desarrollando el causante, y tampoco exige el mantenimiento exacto de las mismas acciones o participaciones recibidas. El cambio de actividad económica no supone claramente la pérdida de la reducción.

En cualquier caso, no es exigible que durante 10 años siguientes se mantenga la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes o derechos adquiridos, como sí sucede en las adquisiciones “inter vivos”. El plazo de 10 años comienza en el devengo del impuesto que coincide con el fallecimiento del causante, con independencia de la aceptación de la herencia. Trascurridos 10 años desde el fallecimiento, quedaría cumplido el requisito, aún cuando la aceptación haya tenido lugar con posterioridad, pues, una vez producida ésta, sus efectos se retrotraen a la fecha de la muerte.

Si el Impuesto sobre el Patrimonio se devenga el 31 de diciembre, no puede esperarse a dicha fecha para determinar si los bienes o derechos cumplen con los requisitos para estar exentos en el citado Impuesto, sino que será a la fecha del devengo del Impuesto de Sucesiones (la de la muerte del causante) cuando deben cumplirse de acuerdo con la normativa del propio I.P., para considerarlos exentos, con independencia de que en el último devengo del I.P., estuvieran o no exentos los citados elementos. Además, para determinar de conformidad con el artículo 4.ocho de la L.I.P. si más del 50% de sus rendimientos sean empresariales o profesionales, se deberán calcular en función de los rendimientos percibidos durante el último período impositivo del I.R.P.F., que en el caso de la sucesión “mortis causa” va desde el 1 de enero al fallecimiento.

El I.S.D. se devenga en el momento del fallecimiento del causante, por lo que será en ese momento cuando se cumplan las condiciones exigidas para la aplicación de las reducciones, debiendo examinarse en ese momento si de acuerdo a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio están exentos los bienes reducibles, con independencia del último devengo del I.P. para el causante, exención que depende, entre otras cosas, de que el causante hubiera percibido su principal fuente de renta o más del 50% de sus rendimientos del trabajo y actividades económicas de la dirección de esta actividad, lo que remite al I.R.P.F., que como sabe es un impuesto periódico, cuyo ejercicio se cierra, en caso de que éste será el ejercicio el ejercicio en que deba cumplirse la condición exigida.

⁵⁹⁸ J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, *Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*,....., cit. página 61.

El beneficio del artículo 20.2.c) de la L.I.S.D. para la transmisión “mortis causa” de empresa, negocio, participaciones o derechos de usufructo sobre los mismos y demás de contenido económico derivados de la extinción de este último, es independiente y perfectamente compatible con otras reducciones del artículo 20 de dicha ley, como por el grado de parentesco o minusvalía de herederos, pero incompatible con las previstas en la Ley 19/1995, de *Modernización de explotaciones agrarias*, siendo aplicables unas u otras, según opción de los interesados, de acuerdo con la Resolución 2/1999. Son incompatibles, al recaer sobre los mismos hechos imponible, lo que daría lugar a una aplicación de dos reducciones si se aplicasen las dos normativas. La L.I.S.D. tiene carácter general y la Ley 19/1995, es una norma específica para las explotaciones agrarias, pero gira sobre la misma base de bonificación y no puede haber duplicación.⁵⁹⁹

3.- Reducción Estatal por Transmisión “Inter Vivos” de empresa individual, Negocio Profesional y Participación en Entidades

Junto a la reducción por causa de muerte, se ha establecido para las adquisiciones “inter vivos” el mismo porcentaje de reducción, pero con un contenido diferente en algunos aspectos. Ya que esta reducción exige el mantenimiento de los requisitos durante el plazo de 10 años, la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio (no solamente el valor de lo transmitido), al mismo tiempo que no pueden disfrutarla los no residentes.

En este sentido, el artículo 20.6 de la L.I.S.D. señala como beneficiarios de la reducción del 95% al cónyuge, descendientes, por la transmisión “inter vivos” de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades de titularidad del donante a las que se haya aplicado la exención del Impuesto sobre el Patrimonio como antes he señalado. El donante debe tener 65 años como mínimo o en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez, así como si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer o percibir remuneraciones por el ejercicio de las funciones desde el momento de la transmisión. Además, se exige al donatario mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los 10 años siguientes a dicha donación.

A semejanza de la transmisión “mortis causa”, el artículo 20.6 habilita al donatario a reducir un 95% sobre el valor asignado al negocio familiar o a las participaciones, con el cumplimiento de una serie de requisitos. Reducción compatible con las deducciones o bonificaciones de la cuota que puedan establecer como propias las Comunidades Autónomas⁶⁰⁰. No obstante, existen importantes diferencias con la adquisición “mortis causa” de la empresa familiar, como la exigencia del mantenimiento de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y su no aplicación a los no residentes. El beneficiario debe ser el cónyuge o los descendientes o adoptados del donante o transmisor,

⁵⁹⁹ J.J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, “Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,....., *cit.*, pág. 60.

⁶⁰⁰ Consulta de la D.G.T.- I.S.D. /E 2856, de 6 de abril de 2006, págs. 75-77, en relación con la bonificación de la Comunidad de Madrid para donaciones de los grupos I y II.

reduciéndose el número de parientes con derecho a la reducción respecto a las adquisiciones “mortis causa”. En este sentido, se elimina la posibilidad para ascendientes, adoptantes o colaterales del donante (aunque no existan descendientes ni adoptados). A lo que hay que añadir, *la cualidad de residente* en España, de conformidad con el apartado 4 del citado artículo 20 de la L.I.S.D. De manera que los no residentes no tienen derecho a esta reducción, lo que puede infringir la legislación comunitaria y la Constitución Española.

Además en el supuesto de transmisión de participaciones en entidades, como señala la D.G.T., no exige que el donante desempeñe funciones directivas, en Consulta de 14 de diciembre de 2000, se *señala* la fórmula condicional utilizada para el donante, *“si ..viniere ejerciendo”*, *revela que no es preciso que el mismo donante el que, en el momento de la transmisión inter vivos, desempeñase tales funciones directivas, dado que en el supuesto de que pertenezca a un grupo de parentesco tal y como delimita el artículo 4.8 de la Ley 19/1991, del I.P. (sujeto pasivo, cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de segundo grado), sería suficiente con que dicho ejercicio y la consiguiente percepción del porcentaje legal de remuneraciones se lleve a efecto por uno de los integrantes del grupo*. Interpretación criticada pues el beneficio para las transmisiones “inter vivos” estaba pensado únicamente para los supuestos de jubilación, por tanto, aquel que se jubila realmente desempeñaba una actividad de dirección en la propia entidad.⁶⁰¹ Lo que puede dar lugar a un fraude por el no cobro por las funciones posteriores a la transmisión de las participaciones.

No se exige que la donación sea a favor de todos los descendientes ni tampoco exige una determinada proporción entre los donatarios⁶⁰², aunque se señalan unos requisitos específicos:

A) Empresa individual

En el momento de la donación, para el caso de la empresa individual, el donante con al menos 65 años o incapacitado que esté ejerciendo la *actividad de forma personal y directa*, habiendo sido ésta su *principal fuente de renta en el último ejercicio anterior a la donación*. Situación que parece incompatible con que el donante esté jubilado o que sea un no residente. Principal fuente de renta de acuerdo con sus ingresos referidos a las actividades económicas que desarrolle y sometidas al I.R.P.F. Por lo que el donante, no residente, no está sometido al Impuesto sobre la Renta en España por las actividades económicas que realice, no pudiendo ser beneficiario de la reducción, lo que podría infringir la libertad de establecimiento del beneficiario y hacer menos atractivo el cambio de residencia del donante.

⁶⁰¹ M. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, *Impuestos*, Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, Nº 6, Año XVIII- Marzo 2002, pág. 105.

⁶⁰² Consulta de la Dirección General de Tributos nº 499/2002, de 26/03/2002.

B) Participaciones en entidades: Si el donante de más de 65 años o incapacitado, transmite participaciones en entidades, debe reunir una de las dos situaciones:

- Tener una participación mínima del 5% (titularidad individual), ejerciendo funciones de dirección en la misma (cesando) y percibiendo una remuneración por el ejercicio de dichas funciones que haya constituido su principal fuente de renta en el ejercicio anterior (que deja de percibirlas).
- O bien (titularidad conjunta), que en el momento de la donación posea junto a su cónyuge, ascendientes o descendientes o parientes colaterales de 2º grado una participación mínima del 20% del capital de la entidad, cuando además alguno de los miembros del grupo ostente funciones de dirección remuneradas en las citadas condiciones. Si ejercía labores de dirección, debe dejar de realizarlas.

Sin embargo, las participaciones sociales que pueden ser objeto de transmisión, son las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades⁶⁰³, de lo que se deduce que las participaciones en entidades “no residentes, no gozan de este beneficio.

C) Mantenimiento de la adquisición y de la exención en el I. Patrimonio: La normativa del I.S.D. establece que el donatario deberá mantener lo adquirido y *tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes* a la fecha de la escritura pública de donación (requisito que no es necesario en las transmisiones “mortis causa”), salvo que falleciera dentro de este plazo, por lo que en los supuestos en que se formalice la donación en escritura pública queda claramente delimitada la fecha inicial del período de mantenimiento. Sin embargo, es posible que se realicen donaciones sin elevarlas a escritura pública⁶⁰⁴. En las transmisiones “inter vivos”, los requisitos del porcentaje de control individual o familiar sobre la sociedad deben darse en el momento del devengo del I.S.D., es decir cuando se produzca la donación. El adquirente debe mantener el valor de adquisición durante los siguientes 10 años a la donación, salvo fallecimiento. El donatario no puede durante dicho plazo, realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directa o indirectamente, supongan una minoración sustancial de la adquisición (lo que no significa la necesidad de

⁶⁰³ J. CALVO VÉRGEZ, “La reducción por la adquisición mortis causa de la empresa familiar, negocio profesional y participaciones en entidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: cuestiones teóricas y prácticas”, *Revista Técnica Tributaria*, Nº 78, Julio-Septiembre 2007, pág.16.

⁶⁰⁴ En este caso de conformidad con el artículo 48 del Reglamento del Impuesto, el plazo se iniciará en el momento de su presentación ante la Administración o cuando de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.227 del Código Civil surta efectos frente a terceros, momento en que se iniciará el computo del plazo de mantenimiento (surtiendo efectos frente a terceros el documento privado desde que se inscriba en un Registro Público, se presente a un funcionario público que actúe por razón de su oficio o, por último desde que fallezca cualquiera de sus otorgantes).

mantener la titularidad de todos y cada uno de los bienes adquiridos⁶⁰⁵). Además, el *donatario debe mantener la exención del Impuesto sobre el Patrimonio* durante los diez años. La L.I.S.D. señala al donatario como sucesor de la posición del causante expresamente, para lo cual:

- Es necesario, en el supuesto de empresa o negocio profesional, se continúe en el ejercicio de la actividad del donante o que desarrolle otra diferente, pero siempre de forma personal y directa, constituyendo ésta su principal fuente de renta durante los diez años siguientes a la adquisición. Por lo cual, se perdería la reducción si dentro de dicho plazo el sucesor pierde la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, a diferencia de la adquisición por causa de muerte (una ganancia patrimonial, o pérdidas, dejando su actividad de ser su principal fuente de ingresos). Finalmente si se recibe una cuota en una comunidad de bienes, un negocio e indivisión, es necesario que cada comunero tenga derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, ejerciendo la actividad y con el nivel porcentual de ingresos correspondiente así como su permanencia, perdiendo sus derechos en caso de incumplimiento⁶⁰⁶.
- Si lo que se recibe es una participación individual en una entidad, deberá mantener la participación mínima y ejercer funciones de dirección remuneradas en los términos señalados legalmente. Sólo si las participaciones donadas se poseen con un grupo de parentesco (participación mínima del 20%) las condiciones pueden ser más flexibles para el donatario. Si el donante no era miembro del grupo familiar que ejercía las funciones de dirección, parece que tampoco será necesario que el donatario las realice, bastando con que mantenga su porcentaje de participación. Por otro lado, si la donación de las participaciones es a favor de varios adquirentes, bastará con que uno de ellos asuma tales funciones para que el beneficio alcance a todos. Respecto al plazo de permanencia, el artículo 20.6 establece que el plazo de diez años empezará a contar desde la fecha de la escritura de la donación.

4.1.4.5. ANÁLISIS CRÍTICO DE LOS BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMSIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR

En relación con tan importante beneficio fiscal, sería necesario realizar las siguientes consideraciones.

A) Concepto de Empresa Familiar

El carácter genérico de empresa familiar, diferente de la “pequeña y mediana empresa”, donde se superponen criterios divergentes, conduce a resultados que se alejan de la finalidad última de la exención, pues nada obsta que se puedan beneficiar de la exención de aquellos sujetos pasivos que ostenten participaciones en el capital de entidades que excedan los 8 millones

⁶⁰⁵ Consulta de la Dirección General de Tributos nº 290/1998, de 20 de febrero.

⁶⁰⁶ Consultas de la Dirección General de Tributos nº 15/2002, de 11 de enero y 1137/2002, de 26 de junio.

de euros de cifra de negocios en que se sitúa el umbral máximo de las denominadas empresas de reducida dimensión a efectos del Impuesto de Sociedades, artículo 108 L.I.S.⁶⁰⁷, o de empresas cotizadas.

Aunque es necesario, que como actividad principal, no tenga la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, sino una actividad empresarial o profesional, a la que se halle afecto más del 50% de su activo. Sin embargo, la Ley 66/1997, ensanchó el círculo de titulares y abandonando la inicial consideración individual de la participación, y se abrió al llamado grupo familiar. Donde se admitió como participaciones, todos los valores mobiliarios pertenecientes al mismo y que representan una parte alícuota del capital o patrimonio de la entidad. Si bien se requiere un porcentaje de participación, no significa que se exija la tenencia de títulos que garanticen una posición significativa en orden al control de la actividad, es decir derechos de voto.

La Ley del I.P., en este sentido, no establece un umbral de participación que permita definir la cartera como un “paquete de control”. Por el contrario, lo decisivo es la vinculación del titular de la participación con la actividad empresarial, que se determina por medio del segundo requisito apuntado, la exigencia de que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% del total de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal⁶⁰⁸. En el caso de las participaciones, parece que la exigencia de renta sirve para determinar la implicación directa del sujeto pasivo en la actividad empresarial, pero que ya no tiene ninguna connotación con la mayor o menor productividad de la actividad empresarial. Esto puede abocar a situaciones injustas y podría ocurrir que un empresario individual que haya tenido rendimientos negativos se vea privado del beneficio fiscal, siendo irrelevante el efecto de las pérdidas de la entidad cuando el beneficiario de la exención es titular de participaciones en los fondos propios de ésta.

Este resultado, permite, una vez más cuestionar el fundamento de la exención, ¿por qué ha de penalizarse únicamente la falta de productividad de la actividad desarrollada por el empresario individual?

No menos sorprendente, resulta la consecuencia derivada de la exigencia de distintos componentes de renta utilizados para calcular el porcentaje de renta obtenida por el sujeto pasivo. Aparte de lo criticable que resulta el hecho de que la renta, funcione como criterio determinante para asegurar el ejercicio de la actividad empresarial o profesional (lo que discrimina a las rentas obtenidas en el extranjero, en la actual redacción), en lugar de la posición de control. Por el cargo de dirección se estima sobre el total de aquellas rentas

⁶⁰⁷ Ley del Impuesto de Sociedades, aprobada por Real Decreto Legislativo 4/2004.

⁶⁰⁸ La Dirección General de Tributos ha especificado que en el caso de que el titular de la participación cese en las funciones percibiendo una pensión por jubilación pierde el derecho a gozar de la exención.

que tienen un componente laboral, dependiente o independiente (rendimientos de actividades empresariales, profesionales y por trabajo personal).

Esta determinación del cómputo de renta provoca, sin embargo, una auténtica desigualdad en perjuicio del empresario individual o profesional que se acoge al primer supuesto de exención, en el que el cómputo de la renta se extiende solamente a los rendimientos de las actividades económicas.

Quedan únicamente excluidos los que provengan de una actividad exenta que lejos de favorecer incompatibilidad, provoca un círculo vicioso, que el titular de las participaciones no puede llevar a cabo el cómputo de la renta (rendimientos de trabajo, empresariales y profesionales) sin que se determine previamente si tiene derecho a disfrutar de la exención por ser empresario individual, por que sólo en ese caso no se han de computar las rentas empresariales. Pero, su vez, para determinar si quedan exoneradas debe conocer la cuantía de los rendimientos empresariales que se excluye de remuneración por las funciones de dirección, así como aquellas otras rentas que traigan su causa en la participación en las entidades, siempre que estén exentas.

La condición familiar de la cartera resulta demasiado forzada en relación con el objetivo de proteger las inversiones de las pequeñas y medianas empresas y tampoco encuentra justificación en términos de una paridad de trato respecto a la empresa individual. En realidad más que una exención pensada para favorecer los elementos patrimoniales afectos a una actividad productiva - que exceden de la función encomendada al I.P. dentro del sistema tributario-, se ha querido dotar de una tributación favorable a determinados patrimonios que se identifiquen con la expresión "*empresa familiar*".

La ampliación del ámbito subjetivo de este supuesto de exención está pensada como complemento de esas medidas tributarias, en concreto, para aquellos casos, en que la cartera de valores perteneciente al causante pasa a sus causahabientes o, incluso en los que una empresa individual es heredada por varios familiares evolucionando hacia una forma societaria.

Las PYMEs se han convertido en una vía de escape para determinadas vías de inversión en detrimento de la equidad. Lo que hace necesario la revisión de los planteamientos sobre los que se erige esta construcción normativa y sobre todo, clarificar su objetivo pues el único punto de conexión que puede justificar la introducción de una exención de este tipo ha de encontrarse en la vinculación de los elementos patrimoniales a una actividad productiva, evitando la discriminación de los elementos patrimoniales⁶⁰⁹. En el mismo sentido, debería exigirse el mantenimiento de la actividad, un compromiso de los adquirentes en este sentido y la limitación del beneficio a las pequeñas y medianas empresas, como han establecido las recomendaciones de la Unión Europea, como justificante de la exención.

⁶⁰⁹ M. NAVARRO EGEA, *Incentivos Fiscales a la Pequeña y Mediana Empresa: Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Marcial Pons, ..., cit., pág. 49.

B) Ampliación de los beneficios a las participaciones en entidades cotizadas en los mercados bursátiles

Abierto el ámbito de la exención a las participaciones negociadas en mercados bursátiles, se prolonga el interrogante de la conveniencia de esta ampliación de la esfera de aplicación del supuesto de exención configurado en su primitiva versión. La norma hace hincapié en la extensión de la participación en entidades que operan en el mercado anónimo de capitales, que en sentido usual o jurídico se opone al concepto de pequeña y mediana empresa, así como a las recomendaciones de la Unión Europea sobre esta materia. Son las pequeñas empresas las que representan el 85,01% del número de declarantes en el Impuesto sobre Sociedades el año 2004⁶¹⁰. Su importancia ha sido reconocida por la *Carta Europea de la pequeña empresa*. Además con el objetivo de facilitar su supervivencia en el momento de la transmisión se aprobó, la *Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994 sobre las medidas fiscales a favor de la transmisión de las empresas*, que desarrollará al hablar de las ayudas estatales en la Unión Europea, y que se refiere a las pequeñas y medianas empresas, cuya determinación se ha realizado para excluir a las grandes empresas de dichos beneficios. Regulación que concuerda con el tratamiento fiscal dado en el Impuesto sobre Sociedades a las empresas de reducida dimensión, así por la legislación específica realizada en el I.S.D. por las Comunidades Autónomas. En este sentido, la Comunidad de Andalucía ha reducido la aplicación de la reducción propia en el caso de participaciones a las empresas de reducida dimensión establecida en el Impuesto sobre Sociedades, al igual que Galicia, así como Aragón y Asturias. Canarias establece una limitación cuantitativa (hasta 3 millones de €.), Castilla La Mancha (hasta 2 millones de €.), Murcia(hasta 6 millones de euros). Castilla y León y La Rioja excluyen a aquellas empresas que coticen en los mercados organizados-. Normalmente las PYMEs se corresponden con la expresión “*empresa familiar*” referida a un grupo cerrado. Pero el legislador ha ido ampliando el ámbito de aplicación, consciente de la realidad empresarial, pues el crecimiento de determinadas empresas y la formación de sociedades anónimas en las que un grupo familiar sigue ocupando una posición significativa. Igualmente, se ha admitido la aplicación de la exención a las participaciones en entidades “*holding*”, habida cuenta que en ellas se despliega una actividad empresarial. Esta ampliación, puede afectar a la justificación del beneficio fiscal.

Sin embargo, debe realizarse las siguientes consideraciones:

- El requisito del 5% de porcentaje de participación en una sociedad, es insuficiente para determinar lo que es una participación significativa, que permita diferenciar de lo que es una inversión mobiliaria en una sociedad, de la empresa societaria merecedora de beneficios fiscales.
- Al requisito de una labor directiva, debe añadirse una participación significativa.
- La exención debe quedar limitada a aquellos activos necesarios para el ejercicio de la actividad, respecto del total valor de la empresa. Si en el

⁶¹⁰ *El Impuesto de Sociedades 2004: análisis de los datos estadísticos del ejercicio...*, cit., pag. 30.

I.R.P.F., las acciones tienen la consideración de activos necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos, en el I.P. pueden estar afectos a una actividad económica y dar derecho a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

- Debe exigirse para practicar la reducción, el mantenimiento del ejercicio de una actividad económica.
- El beneficio fiscal debe quedar abierto a terceros que se comprometan a su mantenimiento.
- Limitación del beneficio a las pequeñas y medianas empresas, con exclusión de las cotizadas.

C) En relación al parentesco

Los beneficiarios de las reducciones son los parientes del causante o del donante, lo que puede perjudicar la supervivencia de la empresa, que es la justificación que sostiene esta reducción. Además, llegado el momento del fallecimiento, pese a la relación de parentesco, el adquirente-colateral del negocio no podrá beneficiarse de la reducción, porque los colaterales sólo tendrán derecho a la misma en el caso de que sean llamados a la sucesión los descendientes o adoptados⁶¹¹. Salvo en Navarra, donde se incluye a los parientes colaterales, haya o no ascendientes o descendientes. Estos requisitos suponen un claro desconocimiento de las directrices marcadas por la *Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994*⁶¹², sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas, donde se recalca la necesidad de establecer medidas que conlleven una mejora del entorno fiscal de las pequeñas y medianas empresas, y en el marco de la tributación de la sucesión hereditaria esta mejora se concreta en asegurar la continuidad de la empresa. Hasta tal punto que, reconociendo la dificultad que representa la búsqueda de un sucesor idóneo, propone “*alentar con medidas fiscales al empresario a transmitir su empresa mediante venta o a través de su compra por los asalariados, principalmente cuando no haya sucesor en la familia*”.

Además, cuando el causante ha venido ostentando una participación individual, pero por su edad había cesado en sus funciones de dirección para dar entrada a su sucesor, quedando su presencia en la entidad relegada a la mera aportación de sus conocimientos y experiencia sin ninguna retribución, su heredero no podrá practicar en la base imponible de la reducción.

Por otra parte, no es la exención en el I.P. el modelo más adecuado para llenar de contenido el marco operativo de la reducción del I.S.D., máxime si se tiene en cuenta que aquélla presenta grandes deficiencias por su indeterminación y que requiere ser complementada constantemente por las normas del I.R.P.F. Su futura supresión, exige un nuevo marco normativo.

⁶¹¹ *Parientes por consanguinidad y afinidad*: Consulta nº 3760/01, de 5 de julio de 2001, el parentesco por consanguinidad permanece aunque desaparezca una de las personas, por el contrario en el parentesco por afinidad, implica la desaparición del cónyuge.

⁶¹² Anexo I.

Además, en el caso de transmisión por causa de muerte, el negocio empresarial o profesional se transmite a los sucesores sin repercusión alguna en el I.R.P.F., toda vez que los elementos que integran este conjunto patrimonial se adquieren tomando como valor fiscal el que tenga a efectos del I.S.D. En el caso de las Donaciones, las plusvalías del donante permanecerán latentes hasta que se produzca la transmisión de los elementos patrimoniales del donatario. Tan importantes beneficios fiscales exigen el cumplimiento de los requisitos enunciados por la normativa comunitaria para justificar su mantenimiento.

D) Falta de Neutralidad Impositiva

La reducción o exención, según el tipo de bienes puede ser arbitraria e injustificada⁶¹³. Su impacto recaudatorio, la evaluación del cumplimiento de sus fines y el respeto a los principios del orden tributario, especialmente al de igualdad (arts. 14 y 31 de la C.E.), pueden no justificar en el momento actual la reducción. Si el alquiler, como actividad económica, se justifica por tener un local separado o un contrato, no parece convincente.

El artículo 4.Ocho de la Ley 19/1991, en su origen se apeló a *finés extrafiscales*, la búsqueda de un trato de favor para las pequeñas y medianas empresas de cara a la consecución de objetivos de política económica, nacional y comunitaria. Además de los fines extrafiscales, *los útiles de trabajo*, suponen una utilización eficaz del patrimonio que puede justificar una reducción de la carga fiscal, no la exención injustificada. La combinación de capital y trabajo afecto a una actividad económica, convierte a ese patrimonio en un conjunto productivo que excede de las funciones atribuidas a este gravamen.

Pero los objetivos se han complicado, con otros fines de índole social, amparados en la Constitución (la protección a la familia, art. 39 de la C.E.). Además, sólo algunos patrimonios empresariales tendrán derecho a la exención, incongruentemente según la renta y el parentesco. En este sentido, queda desdibujado el fundamento de la exención por:

- La *exigencia de unos determinados umbrales de renta* ha dado lugar a una discriminación de fuentes de renta, que se aleja del efecto perseguido con este Impuesto, toda vez que ha dejado de funcionar como un instrumento para incrementar la progresividad en la tributación de las rentas de capital frente a las del trabajo. La exención funciona como factor de discriminación de las rentas empresariales bajas, puesto que cuando no se alcanza un determinado nivel de renta, el patrimonio empresarial quedar sujeto a tributación.
- El *criterio del parentesco*, como determinante de la exención ha sido fuente de desigualdades en el tratamiento de elementos patrimoniales de idénticas características, cuando el hecho imponible recae sobre la

⁶¹³ F. DE ASIS POZUELO ANTONI, "El Principio de Equidad y la Desustanciación de los Beneficios Fiscales a favor de la Empresa I: en el Impuesto sobre el Patrimonio", *CEF, Revista de Contabilidad y Tributación* nº 228, marzo 2002, pág. 225.

titularidad de los bienes y derechos, objeto perfectamente separable del hecho familiar, tanto desde el punto de vista de su delimitación como desde el punto de vista de la determinación de la capacidad económica. Lo que también contraviene las directrices comunitarias.

- Los principios tributarios pueden ceder frente a fines extrafiscales de cobertura constitucional, y ese posible menoscabo de los principios de justicia tributaria tiene sentido en la medida en que su aplicación no suponga un obstáculo para atender a esos otros fines, sociales y económicos, igualmente garantizados por las normas constitucionales.
- La supresión del régimen fiscal de las sociedades patrimoniales, no impide que en la práctica puedan beneficiarse de la reducción activos no empresariales.
- Lo significativo es el Acuerdo para proseguir de manera continúa la actividad.

E) Continuidad en el Ejercicio de la actividad económica durante un plazo mínimo

La obligación que recae sobre el causahabiente se reduce a conservar el conjunto patrimonial, sin que ello suponga la continuación de la actividad. Esta interpretación, recogida en la Resolución 2/1999, desvirtúa el objeto – fin perseguido por estas medidas fiscales - , pues la continuidad de la empresa no puede significar simplemente la mera conservación de la titularidad de los bienes, aún sin ejercicio de la actividad. Por lo que la obligación de *conservación, ha de llevar implícita la necesaria continuidad de los bienes afectos a una actividad económica*, aunque no sea desarrollada directamente por el sucesor o sucesores, ni coincida con la desarrollada por el causante. Al igual que ha señalado la *Recomendación de la Comisión Europea*.

La Consulta de la D.G.T. de 20 de febrero de 1998 por conservación de la adquisición entiende que: *“cuando el precepto habla de que se mantenga la adquisición durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, adquisición, por otro lado, ligada a una reducción del 95% del valor de la misma, no se está refiriendo simplemente al mantenimiento de la participación en porcentaje suficiente para poder gozar de la exención, sino que el mantenimiento de su adquisición está haciendo referencia a que se mantenga el valor de la misma”*. El valor cuantitativo es el que delimita el marco de disponibilidad que tiene el causante sobre la adquisición, sin que se tengan en consideración otros componentes como el porcentaje de participación.

Las Consultas de la D.G.T. nº: 44615 y 4486 de 8 de octubre y 12 de noviembre de 2001⁶¹⁴, respectivamente, reconocen la compatibilidad entre la

⁶¹⁴ R. SOTRES MENÉNDEZ, “Comentarios a la Doctrina Administrativa reciente 2000-2002, sobre la Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las Actividades Económicas y Participaciones en Entidades”, *Carta Triburaria* – Monografía 17/2000, 1º quincena de octubre, págs. 1-15.

pensión de jubilación del empresario o profesional con el ejercicio de esas funciones inherentes a la titularidad del negocio, pero en cuanto no puede ejercer por sí mismo esa actividad “personal, habitual y directa”, no podrá acceder a la exención, con la grave consecuencia de que ello impide el disfrute de la reducción en la base imponible prevista para la transmisión “mortis causa” de la empresa individual o negocio profesional en el art. 20.2.c) L.I.S.D. Al igual que en “inter vivos”, art. 20.6 L.I.S.D.

Para tener derecho a la exención habrá de conservar en el momento del fallecimiento o donación, o jubilarse con posterioridad a la donación, porque si la jubilación – y la percepción de la correspondiente pensión – es anterior en el tiempo, ya no podrá existir el ejercicio habitual, personal y directo para la exención el I.P.

En el supuesto, de participaciones en entidades, basta que uno de los miembros del grupo cumpla con los requisitos (ejercicio de funciones directivas y la percepción de remuneraciones representen más del 50% del total de los rendimientos del trabajo y actividades económicas), para tener derecho a la reducción.

F) Exención Total Proporcionalidad de la Medida con el Fin perseguido

Sin embargo, hay que señalar que la aplicación de la reducción del 95%, ampliada en diversas Comunidades hasta el 99%, representa la diferencia entre la sujeción completa y la exención total al Impuesto, en el caso de la aplicación de la reducción. Muy diferente si lo comparamos con el derecho comparado. Así en Alemania se exime los 225.000€. por la transmisión “inter vivos” y “mortis causa” del patrimonio empresarial, siendo gravado el exceso al 25%. Francia tiene una reducción del 50% de la base imponible correspondiente a los activos de las empresas. En Irlanda se ha establecido una reducción del 90% para los activos correspondientes a empresas agrícolas o forestales. Austria ha establecido, sin embargo, la exención de los activos de las empresas agrícolas o forestales y de las empresas con establecimiento permanente en Austria. De manera que en el derecho comparado, existe una cierta proporcionalidad entre la exención y el fin perseguido. Una reducción de la carga tributaria, frente a la exención española o su total sujeción, en caso contrario.

Sin que se haya establecido el requisito del parentesco, que contraviene el objetivo marcado por la Unión Europea. De manera que en el derecho comparado, existe una cierta proporcionalidad entre la exención y el fin perseguido. Cuando en España no existe una reducción del gravamen, sino la exención total o su plena sujeción.

Además, para garantizar el principio de proporcionalidad del beneficio fiscal con la finalidad perseguida, debería limitarse el beneficio fiscal a las pequeñas y medianas empresas, de acuerdo con el objetivo fijado por la normativa comunitaria. Al mismo tiempo que para garantizar el cumplimiento de dicha finalidad, debería ampliarse la reducción a todas las pequeñas y medianas empresas, sin quedar restringida a la “*empresa familiar*”. Lo que suma otras consideraciones extrafiscales, además de la protección a la familia, con la original de facilitar la transmisión de la pequeña y mediana empresa con el objetivo de asegurar su continuidad.

La transmisión de la empresa, constituye una etapa crucial en la vida de una empresa. Sin embargo, las medidas fiscales son una parte de las posibles ayudas con las que garantizar su mantenimiento, cuando la tasa de mortalidad en España se encuentra en términos comparables a las existentes en el ámbito europeo (Cuadro 30).

Cuadro Nº 30: Mortalidad empresarial

Nacimiento y Supervivencia de Empresas en la Unión Europea, 1998-2000		Mortalidad Empresarial		
		Años	U. Europea	España
Nº de empresas nacidas en 1998	245.173	1997	n.d	7,7
Tasa supervivencia 1 año	83,3%	1998	7,2	8
Tasa supervivencia 2 año	71,3%	1999	7	6,9
Tasa supervivencia 3 año	62,3%	2000	7,3	7,2

* Fuente: Eurostat. New Cronos.

Junto con importancia numérica de la pequeña empresa en España, que está representada en 75,65% por empresarios individuales, además representa un importante capital social. Si por Capital Social podemos entender como señalan PUTNAM y GOSS⁶¹⁵, aquel conjunto de redes sociales y normas de reciprocidad asociadas a ellas, que al igual que el capital físico y el capital humano, crean valor, tanto individual como colectivo. Estos grupos cohesionados por valores, normas y experiencias que comparten sus miembros, generan efectos beneficiosos para la Comunidad. Estas razones pueden justificar la intervención del Estado para aumentar ese capital social por las externalidades beneficiosas para la sociedad.⁶¹⁶ Como señala R. PUTNAM, un buen patrimonio de capital social en una sociedad reforzará la democracia política y los logros económicos al incrementar la capacidad de los individuos para cooperar en una empresa común⁶¹⁷.

Este es el caso de la pequeña y mediana empresa que constituye un capital social, que genera una serie de ventajas a la sociedad, entre ellas los efectos positivos sobre el crecimiento económico y la creación de empleo. Por lo cual, el Estado puede influir en esta generación de capital social directamente por medio de subvenciones o a través de exenciones fiscales que incentiven este determinado capital social. Estando justificado el desarrollo legislativo en esta materia por el I.S.D. si bien de acuerdo a las indicaciones señaladas por la U.E

G) Juicio de igualdad

Las empresas familiares son definidas por CHECA GONZÁLEZ⁶¹⁸ como aquellas empresas en las que existe un gran nexo entre una empresa y una familia. Debido a que la propiedad de una mayoría pertenece a la misma,

⁶¹⁵ R.D. PUTNAM Y GOSS: Introducción en PUTNAM, R.D.(ed.); *y que tiene efectos positivos sobre el crecimiento económico*, Galaxia, Gutemberg, 2003, Barcelona págs. 7-34

⁶¹⁶ M.S. CASTAÑO MARTÍNEZ, Política Fiscal y Capital Social, IEF, DOC, nº 3/2006, pág. 8.

⁶¹⁷ R. PUTNAM, *Sólo en la Bolera*, Galaxia Gutemberg, Barcelona, 2002.

⁶¹⁸ C. CHECA GONZÁLEZ, *La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario (Impuesto sobre Patrimonio, Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones e IRPF)*, La fiscalidad de la empresa familiar-Monografía nº 15, Madrid 1999, página 155.

ejercen la dirección de la misma y puede haberse transmitido en varias generaciones dentro de la familia. Para CAYÓN GALIARDO, su apoyo constitucional se encuentra en el deber constitucional de protección de la familia contenido en el artículo 39⁶¹⁹ y a las pequeñas y medianas empresas,⁶²⁰ de acuerdo con la libertad de empresa reconocida en el artículo 38 y el deber de los poderes públicos de atender a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos contenida en el artículo 130 de la C.E. Protección que no puede esconder una discriminación y una pérdida de contenido de los impuestos patrimoniales.

Sin embargo, uno de los defectos de esta reducción “mortis causa”, es que *no se exige al heredero ninguna implicación en la sociedad cuyas acciones hereda* (por ejemplo exigiéndole, como se hace en las donaciones, que las mantenga exentas en el I.P. El no exigir en la exención ese requisito y sólo en que en los 10 años de mantenimiento son de mera titularidad. Ello supone, por ejemplo, que la sociedad que venía desarrollando actividad económica pueda perfectamente dejar de tener actividad, despedir a los empleados, transformarse en una sociedad meramente patrimonial sin pérdida de beneficio fiscal. Cómo ayuda esto a la sucesión empresarial y el cómo ayuda al heredero de acciones es difícil de decir.

Desde el punto de vista de la Equidad Horizontal:

Existe una profunda discriminación que sería posible tratar como inconstitucional entre quienes heredan un patrimonio empresarial y quien hereda un patrimonio sin elementos empresariales. Sin embargo, los empresarios se encuentran en una situación distinta de las personas que reciben sus ingresos por cuenta ajena. Por lo que está justificado un tratamiento favorable en la transmisión de los activos empresariales, necesarios para el ejercicio de la actividad y con la finalidad de favorecer la continuidad de la empresa. Si bien, debería ampliarse a todas las pequeñas y medianas empresas y no sólo a las que se adquieran por un familiar o un grupo familiar. Debería ser necesario, además, la continuación el ejercicio de una actividad económica durante un plazo mínimo.

En este sentido, podría compensarse la ampliación del beneficio fiscal con una reducción del porcentaje actual del 95%.

La equidad vertical:

Las sociedades pueden constituir un instrumento para escapar de la tarifa progresiva del I.S.D., mediante la transferencia de los activos a través de distintas operaciones mercantiles, a aplicando las reducciones objetivas de la Ley del impuesto La progresividad del I.S.D., aceptable desde la correcta equidad vertical por la que debe gravarse más a quien más bienes recibe, se

⁶¹⁹ A. CAYÓN GALIARDO, “*La empresa familiar como objeto de protección en nuestro ordenamiento interno y comparado*”. Fiscalidad empresa familiar..... cit., págs. 37-41.

⁶²⁰ El artículo 38 de la C.E. establece “Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes Públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación”. Artículo 130, “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos...”.

sustenta teóricamente en las reducciones de la base imponible, pero fundamentalmente en la escala progresiva del impuesto.

El cumplimiento de este principio constitucional aguanta también el análisis empírico de los datos de recaudación. Quién paga realmente el Impuesto. Tiene el I.S.D. una estructura en el que los pocos que heredan los mayores niveles de riqueza aportan la principal parte de recaudación, responde plenamente a la noción de progresividad. Noción ésta de la que, con independencia de pronunciamientos teóricos, conviene recordar que es uno de los principios que la Constitución establece para nuestro sistema fiscal. Si la contribución del I.R.P.F. a la progresividad del sistema es, en nuestra opinión, aceptable, aunque con matices después de la reforma de la Ley 35/2006, la supresión del Impuesto que contempla y refuerza el cumplimiento del mandato constitucional (el I.S.D.), no es deseable, sin perjuicio de que debería enjuiciarse también por su compatibilidad con las normas superiores de nuestro ordenamiento.

Por lo cual, debería reformarse el Impuesto para dejar fuera del ámbito de la reducción a los grandes patrimonios que no tienen la consideración de transmisión de una pequeña y mediana empresa, al mismo tiempo que se exige una continuidad aunque sea a través de una persona ajena al círculo familiar del antiguo titular, con:

- *Exigencia de continuidad en la actividad económica.*
- *Ejercicio continuado de la actividad durante un tiempo mínimo.*
- *Beneficio reservado para las pequeñas y medianas empresas.*
- *Compromiso del beneficiario (familiar o no familiar) en la continuidad en la empresa.*

4.1.4.6. SITUACIÓN EN OTROS PAÍSES

En la Unión Europea sólo Luxemburgo, Finlandia, Suecia y Francia mantienen el Impuesto sobre el Patrimonio, frente a la generalidad de países que cuentan con un Impuesto sobre Sucesiones. En cuanto a los beneficios a la transmisión de la empresa, debemos señalar los siguientes países.

En España ya hemos señalado la importancia de las exenciones en el patrimonio empresarial y en las acciones exentas, de manera que no se produce una doble imposición entre el Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Francia:

Existe el denominado "*Impot de solidarité sur les grandes fortunes*" que es un impuesto equiparable al Impuesto sobre el Patrimonio español y que, en lo que respecta a la empresa familiar establece que están exentos de dicho impuesto los bienes dedicados a una actividad empresarial, artesanal, agrícola o profesional, realizada por su propietario, bien directamente o a través de una sociedad. Se exige para tener derecho a la exención, además, que el contribuyente realice, gestione o dirija la actividad o la sociedad y obtenga por dichas labores una retribución normal y, en caso de participación a través de

sociedades, que se posea como mínimo el 25% del capital de las sociedades, a no ser que la participación siendo inferior al 25%, represente más del 75% de los bienes sujetos al impuesto.

En relación con el Impuesto de Sucesiones. Tras las medidas del año 2000, se adoptaron medidas como las bonificaciones fiscales para la empresa familiar, en la transmisión gratuita de participaciones sociales que tengan una actividad industrial, agrícola, comercial, artesanal o profesional, y que estarán exoneradas del 50% de los derechos correspondientes a la transmisión “*mortis causa*”, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) Las participaciones de la sociedad deben ser objeto de un acuerdo colectivo de conservación de una duración mínima de 8 años vigente en la fecha del fallecimiento del causante, suscrito por el causante para sí y para sus causahabientes, con otros socios, es lo que se denomina “*pacte d’actionnaires*”, que es una figura creada en Francia para fomentar el mantenimiento de empresas.
- b) El citado acuerdo debe comprender al menos el 25% de los derechos financieros y de voto de las acciones emitidas en el caso de sociedades cotizadas y del 34% en las no cotizadas.
- c) Cada uno de los adquirentes deberá tomar el acuerdo de mantenimiento por un plazo adicional de 8 años del “*pacte d’actionnaires*”, que obligará al propio adquirente y a sus causahabientes a título gratuito.
- d) Bien uno de los asociados al “*pacte d’actionnaires*” o uno de los adquirentes debe, durante los cinco años siguientes a la muerte del causante, ejercer una función de dirección en la empresa cuando la misma está sujeta al I.S. o que sea su actividad principal si se trata de una sociedad personal.

Esta normativa exige, a diferencia de la legislación española, una participación significativa y el mantenimiento de la actividad.

Asimismo se concede el beneficio de considerar solamente la mitad (50 %) del valor a los efectos del impuesto sucesorio en el supuesto de elementos afectos a una actividad económica, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) La empresa debe haber sido detentada por el causante durante al menos 3 años antes de su fallecimiento, si se adquirió a título oneroso.
- b) Cada adquirente debe tomar el acuerdo, obligándose ellos mismos y sus causahabientes a título gratuito, de conservar el conjunto de bienes afectos a la explotación durante 8 años desde la muerte del transmitente.
- c) Uno de los adquirentes debe proseguir efectivamente la explotación durante 5 años, desde la fecha de adquisición.

Reino Unido:

No existe un Impuesto sobre el Patrimonio equiparable al de España, por lo que no se gravan los elementos integrantes de la empresa familiar por esta vía. En el impuesto de Sucesiones y Donaciones, se establece una deducción de la base imponible del 100% del valor de los bienes de las empresas individuales, de las sociedades capitalistas y de aquellas participaciones en sociedades, cuando la participación sea superior al 25% del capital en el caso de sociedades no cotizadas o asegure su control en el caso de empresas

cotizadas, lo que, generalmente, quiere decir que se posea más del 50% de su capital.

Además se exige que, si son participaciones en sociedades, éstas no se dediquen al comercio de valores, terrenos, inmuebles y que no se trate de sociedades de empresas o “holdings”. Cuando se llegue al mínimo del 25% en sociedades no cotizadas se concede una deducción de la base del 50% del valor de las participaciones adquiridas.

Se excluyen de las bonificaciones los bienes que no hayan sido utilizados de forma principal a los fines de la actividad económica durante los dos años anteriores a la defunción. Las donaciones están, por regla general, exoneradas de tributar en este impuesto y solamente se gravan si, a la fecha de la muerte del donante, no han transcurrido 7 años desde la donación, en cuyo caso se gravan como transmisiones “*mortis causa*” y tienen derecho a los beneficios fiscales antes expuestos si cumplen los requisitos establecidos.

Alemania:

No existe un Impuesto sobre el Patrimonio, como ya se ha señalado, por lo que no se gravan los bienes de este tipo de empresas por un impuesto patrimonial.

En cuanto al Impuesto de Sucesiones, se concede la exención fiscal en las adquisiciones “*mortis causa*” e “*inter vivos*” de los capitales invertidos en explotaciones agrarias, forestales, industriales, comerciales y artesanales, así como para las acciones, cuando representen al menos el 25% del capital de las sociedades capitalistas, con el límite de 225.000 €, el resto tributa al 25%⁶²¹. El beneficio anterior también se aplica con los mismos límites a las empresas personalistas.

En *Austria* están exentos los activos correspondientes a empresas agrícolas o forestales, así como de empresas con establecimiento permanente en Austria.

En *Irlanda* están se reducen en un 90% el valor de los activos empresariales de carácter agrícola.

Parece que la legislación en derecho comparado ha tomado más severamente las exigencias derivadas de los objetivos señalados por la Unión Europea y que se han concretado en la Recomendación de 1994 y en la Carta europea de la pequeña y mediana empresa.

Precisamente el Real Decreto de 171/2007, de 9 de febrero,⁶²² regula la publicidad de los protocolos familiares para dar una imagen de continuidad en la empresa, aunque tiene carácter voluntario para las empresas afectadas.

⁶²¹ La sentencia del TJCE de 18 de enero de 2008, Jäger (C256/06), declara la infracción de la libertad de circulación de capitales, al negarse en Alemania la aplicación de la reducción a los explotaciones forestales en otro Estado miembro.

⁶²² Al propio tiempo se crea el Comité consultivo para asesorar al consejo de familia y al órgano de administración que deberá figurar en el Protocolo y donde se regularán su naturaleza y funciones.

Será la familia, la que determine si se da o no publicidad, total o parcial. Cuando debería ser como en el caso de Francia, obligatorio si se quiere optar a la reducción fiscal, debiendo inscribirse no sólo la mera constancia en el Registro Mercantil de su existencia, sino su contenido en relación con la Administración Pública.

El Tribunal Constitucional alemán en sentencia sobre el Impuesto sobre Sucesiones de 22 de junio de 1995, ya señaló el peligro de subsistencia de las pequeñas empresas en el momento de la sucesión y su importancia para la economía nacional, estableciendo que dada la falta de disponibilidad del patrimonio empresarial como elemento de disminución de la capacidad económica, siendo la reducción una *exigencia del principio de capacidad económica* que debe llevarse a cabo *con independencia del grado de parentesco entre transmitente y adquirente*, a diferencia del derecho positivo español⁶²³.

Así en España, la única exigencia que se establece en España, es el mantenimiento del valor de lo adquirido por un período de 10 años desde la muerte del causante, que no respeta estrictamente la finalidad de la reducción y el principio de capacidad económica, constituyendo un auténtico beneficio tributario a favor de los parientes del transmitente. Se trata no de un diferimiento en el pago, sino una reducción solamente condicionada al requisito de permanencia. Esta restricción a favor de familiares y sólo condicionada a la permanencia, puede determinar la consideración de beneficio fiscal. Si lo que se trata es de garantizar el mantenimiento de la empresa familiar cuando fallece su titular, no se entiende la restricción de su adquisición por familiares como señala HERRERA MOLINA⁶²⁴.

Los dos elementos distorsionadores, parentesco y simple permanencia, generan discriminaciones al impedir beneficiarse a otros herederos que colaboran en el negocio y que podrían garantizar su supervivencia. En el ámbito familiar, el cónyuge y los descendientes se ven favorecidos frente a otros herederos.

El Real Decreto-ley 7/1996, señalaba en su Exposición de Motivos que “*Las medidas sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión mortis causa de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido*”. La protección de la empresa familiar se justifica la medida que se basa en la creación de riqueza y puestos de trabajo de un modo estable, teniendo dicha cualidad las pequeñas y medianas empresas, dando relevancia a que el heredero haya colaborado de manera activa en la empresa con anterioridad al fallecimiento y se comprometa a su continuidad. Cuando la regulación actual puede ser incoherente y no idónea para cumplir su finalidad, siendo necesario controlar su eficacia y la cuantía del beneficio debe ser cuantificada.

⁶²³ P.M. HERRERA MOLINA, La capacidad económica..., cit., pág. 384.

⁶²⁴ P.M. HERRERA MOLINA, La capacidad económica..., cit., pág. 385.

4.1.5. TIPO DE GRAVAMEN Y LA CUOTA TRIBUTARIA

La Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y la Ley de Cesión de Tributos a dichas Comunidades,⁶²⁵ han otorgado a las distintas Comunidades la competencia normativa para establecer una tarifa en el Impuesto distinta a la que regula la Ley estatal. La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se *regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las CC.AA. de régimen común*, ha ampliado las competencias al no someter los posibles cambios en las tarifas a límite alguno. Hasta el año 2002, la escala de gravamen debería tener una progresividad similar a la establecida por el Estado, siendo idéntica a la de éste en lo que se refería a la cuantía del 1º tramo de la base liquidable y al tipo marginal mínimo.

Cuadro nº 31: Tarifa Estatal del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base Liquidable	Tipo aplicable Porcentaje
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,45	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	En adelante	34,00

* Resolución 1/2001. Dirección General de Tributos.

En el supuesto de que la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la tarifa o no hubiese asumido competencias normativas por este Impuesto, se aplicará la escala de gravamen vigente en la normativa estatal⁶²⁶, y en el caso de sujetos no residentes en España, se aplicaría directamente esta escala de gravamen.

La tarifa estatal es progresiva y depende del montante de las porciones hereditarias, del grado de parentesco y del patrimonio previo que tengan los

⁶²⁵ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas y Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁶²⁶ Resolución 1/2001, de 27 de abril, de la Dirección General de Tributos, por la que se convierten a euros las escalas de gravamen de determinados impuestos. Apartado Cuatro. BOE del día 3 de mayo.

herederos o donatarios. Éste aspecto es singular en España⁶²⁷ y supone un incremento muy notable en el tipo impositivo que puede llegar a situarse en el 81,6%(34% x 2,4 = 81,6%).

La escala estatal oscila de un tipo mínimo del 7,65% hasta el 34% a partir de los 797.555,08 euros, Cuadro nº 31. Al aplicar la citada escala de gravamen o la resultante de la legislación autonómica, obtendremos la cuota íntegra, que no se corresponde todavía con el impuesto efectivo a pagar por el contribuyente, sino que hay que multiplicarla por los *coeficientes multiplicadores* para obtener la cuota incrementada.

El carácter progresivo de la tarifa es coherente con el carácter complementario del impuesto en relación con el I.R.P.F. y con su finalidad redistributiva señalada en la Exposición de Motivos, así otras funciones enunciadas anteriormente en este trabajo. El tipo marginal más elevado es del 34% a partir de los 797.555,08 €, que para los Grupos I y II la aplicación del coeficiente del 1,2, da lugar a un tipo marginal máximo del 40,04%. Mientras que para el grupo IV al poder aplicarse el 2,4 se llegaría a un tipo marginal del 81,6% con un gravamen elevado que carece de sentido la adquisición para el adquirente y manifiesta la irracionalidad de la tributación⁶²⁸. A ello hay que sumar la tributación en el I.R.P.F. de la ganancia patrimonial del donante en el supuesto de transmisiones “inter vivos”, pudiendo llegar (81,6 + 43% = 124,6%, hoy 99,6% = 81,6 + 18%) por una misma transmisión.

Una vez obtenida la cuota íntegra, se aplicarán los coeficientes multiplicadores, Cuadro nº 32, antes citados (en el caso de que la Comunidad Autónoma correspondiente no haya fijado la cuantía y los coeficientes del patrimonio preexistente), basados en : el grado de parentesco entre el causante y el beneficiario y el patrimonio preexistente del adquirente (según las reglas del Impuesto sobre el patrimonio), con la finalidad de subjetivizar el Impuesto e impulsar una función importante del Impuesto, la redistribución de la riqueza. De ahí, que algún autor, como posteriormente veremos, hable de la confiscatoriedad de este Impuesto.

Cuadro nº 32 : Coeficientes Multiplicadores⁶²⁹

Patrimonio preexistente	Grupos de Parentesco ⁶³⁰		
	I y II	III	IV
De 0 a 402.678,11 €	1,0000	1,5882	2,0000
De 402.678,11 a 2.007.380,43 €	1,0500	1,6676	2,1000
De 2.007.380,43 a 4.020.770,98 €	1,1000	1,7471	2,2000
De más de 4.020.770,98 €	1,2000	1,9059	2,4000

En caso de los no residentes en España, se aplicarán los coeficientes anteriores necesariamente.

⁶²⁷L. DE PABLOS ESCOBAR, *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, ... cit., pág. 7.

⁶²⁸P.M. HERRERA MOLINA, *La capacidad económica...*, cit., pág. 388.

⁶²⁹Ley 21/2001, de 27 de diciembre, artículo 61.

⁶³⁰ Los Grupos de Parentesco son los señalados para las reducciones personales, antes indicados.

Cuadro n° 33: Tipos de Gravamen en Derecho Comparado:

AUSTRIA	Herencias y Donaciones tienen una tarifa progresiva. La progresividad depende de la relación de parentesco con el causahabiente y de la cuantía de la herencia. Los tipos varían del 2% al 60%. Las herencias y donaciones recibidas por instituciones religiosas o con fines caritativos se someten a un gravamen proporcional del 5%.
ALEMANIA	Entre el 7% y 50% dependiendo del grado de parentesco y la cuantía de la herencia.
BÉLGICA	Los tipos, en sucesiones, dependen de la relación de parentesco entre el difunto y los beneficiarios. En Donaciones los tipos dependen del parentesco y varían entre regiones. Siendo altos. En la región flamenca una donación inmobiliaria entre hermanos el tipo varía entre el 10% y el 65%.
DINAMARCA	Los tipos varían entre el 15% y el 36,25% para el impuesto sucesorio y el que recae sobre las donaciones.
ESLOVENIA	Los tipos varían entre el 5% y el 30%.
E.U.A.	Los tipos varían entre el 18% al 50%. Con reducción gradual de los máximos.
FINLANDIA	Los tipos varían entre el 10 % al 16% dependiendo del grado de parentesco.
FRANCIA	Los tipos varían, según el grado de parentesco y la cuantía de la herencia. Entre cónyuges o en línea recta varían entre el 5% y el 40%. En grado más lejanos de parentesco puede llegar al 60%.
GRECIA	Los tipos varían entre el 0 % al 40%
HUNGRÍA	Los tipos varían entre el 2,5% al 40%, para las sucesiones. Las Donaciones se someten a tipos más altos con el límite del 40%.
IRLANDA	El tipo impositivo es del 20% sobre las cantidades que superen los mínimos exentos enunciados,
LITUANIA	El Tipo es del 5% para las herencias que no superen los 0,5 millones LTD. Cuando la herencia supere los 0,5 millones, toda la cuantía será gravada al 10%,
LUXEMBURGO	El 2% para herencias directas en línea recta, 5% para cónyuges sin hijos en común, 6% entre hermanos, 9% para tíos y sobrinos. Del 10 al 15% para el resto de las relaciones de parentesco. Coeficientes entre 0,1 y 2,2 dependiendo de la cuantía de la herencia recibida, En el Impuesto sobre Donaciones, los tipos varían dependiendo de la relación entre donante y donatario y oscilan entre el 1,8% y el 14,4%.
POLONIA	Los tipos varían entre 5% y el 30% en función del parentesco tanto para la herencia como la donación
NORUEGA	Los tipos varían entre el 8% al 30%, acumulándose las donaciones.
R. CHECA	Grupo I: 1% al 5%, hijos, abuelos, nietos y padres. Grupo II: 3% al 12%, Hermanos, tíos y sobrinos. Grupo III: 7% al 40%, para el resto. Existen coeficientes para las herencias del 0,5%.
R. UNIDO	40% para los patrimonios que superen las 255.000 libras. Para transmisiones "Inter. vivos" el tipo es del 20%.

Fuente: elaboración propia.

Hay cinco razones⁶³¹ a favor de los derechos sobre la transmisión de la herencia, graduados en función de la relación de consanguinidad existente entre el testador y el legatario:

- La herencia es un “azar” para los extraños o una variante de la misma idea.
- La capacidad de pago de los herederos más lejanos es mayor.
- El sistema tributario debe completar al sistema jurídico.
- Los móviles para trabajar y ahorrar se fomentan a través de bonificaciones.
- Las circunstancias especiales de viudas e hijos deben reconocerse

El Impuesto intenta redistribuir una parte del importe de la adquisición lucrativa, determinada en función del resto del *patrimonio preexistente* (renta ahorrada de los años anteriores), a semejanza del I.R.P.F. cuyo gravamen depende de la cuantía total de los rendimientos. Pero el Impuesto sobre la Renta grava la renta actual, no la percibida anteriormente. También se ha criticado al ser una medida aislada sin similitud en el I.R.P.F. y una medida excesiva, pues “*lo que debe proceder a redistribuir a través de este impuesto es sólo la riqueza gravada por el mismo*” y no el patrimonio preexistente⁶³².

Cantabria, Galicia y Asturias, son Comunidades con sus propios coeficientes, multiplicadores, que sin embargo son reductores, aplicándose al grupo de parentesco I, excepto en Cantabria que también se aplica a los Grupos I y II.

En este sentido, en *Luxemburgo* para el Impuesto sobre las herencias, no en donaciones, existen unos Coeficientes multiplicadores que varían entre 0,1 y 2,2 dependiendo de la cuantía de la herencia recibida. En el mismo sentido, en la *República Checa* se aplica un coeficiente reductor para las herencias del 0,5, no para las donaciones. También en derecho comparado existen, por tanto, coeficientes multiplicadores. Pero no, en relación con el patrimonio preexistente.

Como se desprende del Cuadro nº 33, en relación con el derecho comparado, la tarifa estatal española es equiparable a las europeas, aunque en cierto sentido es gravosa al compararse con las reducciones personales aplicables en los países de nuestro entorno. Pero no puede afirmarse que peque de confiscatoriedad, salvo por el efecto de los coeficientes multiplicadores.

4.1.6. DEUDA TRIBUTARIA

Cabría detraer, en las adquisiciones “mortis causa”, la bonificación del 50 % de la cuota, que se eleva al 99% (para los grupos I y II), siempre que el causante hubiera tenido su residencia habitual a la fecha del devengo en Ceuta o Melilla⁶³³. Además, de la bonificación del 50% en las adquisiciones

⁶³¹ ALAN A. TAIT, “Un Comentario sobre Tipos Impositivos que varían de acuerdo con la consanguinidad”, *Revista de Hacienda Pública*, nº 79, 1982, pág. 197.

⁶³² C.CHECA GONZÁLEZ, *La supresión ...*, cit., pág. 76.

⁶³³ Art. 23.bis. de la Ley 29/1987, En los supuestos de adquisiciones *inter vivos*, se aplicará una bonificación del 50 % de la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los inmuebles situados en Ceuta o Melilla; En el caso de las demás adquisiciones *inter vivos*, se aplicará una

“inter vivos” en dichas ciudades para sus residentes, así como para los inmuebles allí situados.

Solamente queda restar a la *Cuota Incrementada*, la deducción por *doble tributación internacional* para obtener la deuda tributaria del Impuesto, salvo que existan deducciones o bonificaciones autonómicas. Cuando el sujeto pasivo esté sometido a la obligación personal de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y si entre los bienes o derechos existe alguno que ha sido sometido a gravamen en el extranjero por un Impuesto de naturaleza similar, podrá deducirse la menor de las dos cantidades siguientes:

- El Importe de los impuestos satisfechos en el extranjero.
- La cantidad que resulte de aplicar el tipo medio efectivo de este impuesto a la ganancia patrimonial lucrativa correspondiente a los bienes gravados en el extranjero.

Deducida, en su caso, la *deducción por doble imposición internacional*, y en el supuesto que se hayan acumulado anteriores donaciones o transmisiones patrimoniales, se deducirá el importe de las cuotas pagadas por dichos impuestos (deducción por doble imposición interna, cuando lo pagado es inferior al impuesto de sucesiones), se obtendrá *la deuda tributaria* del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

Además de las competencias compartidas señaladas anteriormente, la normativa de cesión de tributos otorga a las C. A. competencias normativas para regular su gestión, dentro del procedimiento normal de liquidación por la Administración, pudiendo utilizarse el procedimiento de autoliquidación si se cumplen unos requisitos. Declaración y autoliquidación, dentro de los medios de iniciar el procedimiento a que se refiere el artículo 98.1⁶³⁴ de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Procedimiento de liquidación por la Administración: donde los sujetos pasivos presentan la declaración tributaria⁶³⁵ con los hechos imponible en la forma que reglamentariamente está establecida, dentro del plazo de 6 meses a partir de la fecha de devengo en las oficinas de correspondientes de las CC.AA., ya que la gestión está actualmente cedida. Presentadas las declaraciones con la documentación correspondiente, la Administración comprobará los valores y liquidará en su caso.

Procedimiento de autoliquidación⁶³⁶: donde el sujeto pasivo efectúa una declaración del hecho imponible, liquida e ingresa el importe de la deuda tributaria. Siempre que todos los sujetos pasivos estén incluidos en el mismo expediente y opten por el régimen de autoliquidación, la cual reúna la totalidad de los bienes y derechos del causante. El artículo 34.4 de la Ley 29/1987,

bonificación del 50 % de la cuota que corresponda cuando el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta.

⁶³⁴ El artículo 98.1 de la 58/2003, L.G.T. (BOE del día 18 de diciembre), recoge como formas de iniciar el procedimiento tributario, la autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud u otro medio previsto en la normativa tributaria.

⁶³⁵ Artículo 119 de la Ley General Tributaria define la declaración tributaria.

⁶³⁶ Artículo 120 de la Ley General Tributaria define el concepto de Autoliquidación.

señala el carácter obligatorio de las autoliquidación para las Comunidades de Andalucía, Aragón, Castilla y León, Cataluña, Galicia y Murcia⁶³⁷.

4.2. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS ENTRE EL ESTADO Y LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Dentro del sistema tributario previsto en la Constitución Española, los tributos cedidos han adquirido un nuevo significado después de la Ley 21/2001, donde a la cesión de los ingresos se suma la cesión de la capacidad normativa sobre ellos.

4.2.1.- ALCANCE DE LA CESIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La Constitución de 1978 crea una nueva figura de Administración Territorial, la Comunidad Autónoma, cuyas competencias reconocidas en la propia Constitución requieren un sistema de financiación para su ejercicio.

Si el artículo 156 de la Constitución reconoce la autonomía financiera de las Comunidades con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. El artículo 157.1 señala como recursos de dichas Comunidades, los impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, entre los que hay que citar al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El apartado 2 de este último artículo deja a una Ley Orgánica, la regulación de las competencias financieras reconocidas a las Comunidades Autónomas. Previsión que ha sido establecida por la Ley Orgánica 8/1980⁶³⁸, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.), en el que se concretaron los diferentes medios de financiación de las CC.AA., en el que se cede el rendimiento del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, aunque permanece como un impuesto de titularidad estatal, siendo las competencias normativas divididas entre el Estado y las CC.AA.

La cesión del Impuesto de Sucesiones, junto con los rendimientos de otras figuras tributarias para compensar las transferencias de competencias recibidas, comenzó en 1982 para Cataluña, completándose en 1986 para las Comunidades uniprovinciales y terminando con la cesión parcial a Madrid en 1990. La cesión en ese período correspondió al *Impuesto sobre el Patrimonio Neto, el de Sucesiones y Donaciones, el Transmisiones Patrimoniales y las Tasas sobre el Juego*. Será el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 7 de noviembre de 1986 para el período 1987-1991 y el posterior Acuerdo de 20 de enero de 1992 sobre el sistema de financiación autonómica para el período 1992-1996, los que delimitaron este sistema, en una primera etapa.

⁶³⁷ Modificado por la Disposición final séptima de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre.

⁶³⁸ Ley que ha sufrido varias modificaciones, destacando la Ley Orgánica 7/2001, de 27 de diciembre. BOE del día 31 de diciembre.

La Ley 14/1996, 30 de diciembre, de cesión de tributos:

Sin embargo, la cuantía de las transferencias a las CC.AA., determinó al Estado a ampliar la cesión de tributos mediante la Ley 14/1996⁶³⁹, de Cesión de tributos del Estado a las CC.AA. Se comenzó por el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 para el sistema de financiación para el quinquenio 1997-2001, el cual se decantó por la primera de las fuentes de financiación señaladas en el artículo 157.1ª) de la Constitución: “*Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado*”, que acreditan así, aún más su preponderancia frente a los tributos propios y los recargos sobre impuestos estatales. Tal elección desembocó en una profunda modificación del régimen jurídico vigente con anterioridad fundamentalmente a través de dos medidas, la inclusión del I.R.P.F. dentro de la cesta de tributos cedidos (incluyendo competencias normativas para establecer una tarifa y deducciones en la cuota propias) y la reordenación de competencias normativas relativas al conjunto de los tributos cedidos, con el fin de dar entrada a las Haciendas autonómicas en el diseño de algunos de los elementos esenciales integrantes de su estructura (tipos de gravamen, deducciones, reducciones, etc.).

Comienza a partir de ese momento una nueva etapa en la evolución histórica del régimen de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, presidida por el pretendido principio de corresponsabilidad fiscal efectiva y con la atribución de competencias normativas a la vista del artículo 157.3 de la Constitución sobre los tributos cedidos. La Ley Orgánica 3/1996, modificó el artículo 11 de la L.O.F.C.A. para atribuir competencias normativas sobre el I.R.P.F. (*posible con carácter parcial con el límite del 30%*), el Impuesto sobre el Patrimonio, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Sucesiones y Donaciones y Tributos sobre el Juego, quedando fuera la imposición general sobre ventas en su fase minorista y los Impuestos sobre consumos específicos en su fase minorista, salvo los recaudados mediante monopolios fiscales. En este sentido, la L.O.F.C.A. señaló en su artículo 19.2, en la redacción dada por la Ley Orgánica 3/1996, que se cedía “*en el Impuesto de sucesiones y donaciones, la fijación de cuantía y coeficientes de patrimonio preexistente y tarifa, así como en el caso de adquisiciones “mortis causa”, las reducciones de la base imponible*”.

Concretamente para el *Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, establecía la cesión de la capacidad normativa respecto a:

- Cuantía y coeficientes del *patrimonio preexistente*, aplicables sobre la cuota íntegra para calcular la denominada, en la terminología legal, la cuota tributaria.
- *Tarifa*, con análogas limitaciones que las dispuestas para el I. Patrimonio (progresividad similar e identidad del 1º tramo y tipo marginal mínimo).
- *Reducciones de la base imponible*, correspondiente a las adquisiciones “*mortis causa*”; en particular, las Comunidades Autónomas podrán modificar las reducciones previstas en la ley estatal, manteniéndolas “*en condiciones análogas*” y, además, crear nuevas reducciones “*que respondan a circunstancias de carácter económico y social, propias de las*

⁶³⁹ Ley 14/1996, 30 de diciembre. BOE, del día 31 de diciembre.

Comunidades Autónomas, siempre que no supongan una reducción de la carga tributaria global por este tributo.”

Se buscó de esta forma realzar la importancia de los recursos tributarios a disposición de las Haciendas Autonómicas y, consecuentemente, relegar a un segundo plano las transferencias con cargo al presupuesto estatal.⁶⁴⁰

Tales competencias normativas no adquirirían el carácter de competencias propias de las Comunidades Autónomas, en contraste con las atribuciones que estos entes territoriales ostentan, de conformidad con el artículo 17.b) de la L.O.F.C.A. y sus correspondientes Estatutos, para la creación y modificación de sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales. Estábamos, por el contrario, en presencia de una atribución de competencias de carácter extraestatutario, en virtud de la cual el Estado conserva intacta la titularidad competencial, y así lo señalaba el artículo 12.Uno de la Ley 14/1996.

Para evitar una ruptura de la igualdad básica de los ciudadanos en el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que el Estado debe garantizar a tenor del artículo 149.1.1ª de la Constitución, se reservaba a él la regulación de todos aquellos elementos integrantes de la estructura de los tributos cedidos anteriores a la base liquidable. Tal reserva abarcaba al hecho y base imponible, los sujetos pasivos y de más obligados tributarios, el devengo y el período impositivo, las exenciones y la determinación de la base imponible. Por lo general, las competencias autonómicas se circunscribían a los beneficios fiscales posteriores a la definición de la base imponible (reducciones de la base o deducciones de la cuota) y los tipos de gravamen o tarifas. Por lo que tienen aplicación supletoria una serie de disposiciones para evitar que una situación de anomalía autonómica pudiera degenerar en la imposibilidad de proceder a la exacción de algún tributo cedido, a causa de la aparición de lagunas en extremos esenciales de su régimen jurídico. En concreto tendrían aplicación subsidiaria en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones: artículo 20.2 y 3 (reducciones de la base imponible de las adquisiciones “mortis causa”), 21.2 (escala) y 22.2 (coeficientes multiplicadores y patrimonio preexistente) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre.

La Ley 14/1996, confirmó la cesión de los tributos antes mencionados, la amplió a la cesión parcial del I.R.P.F. y atribuyó competencias normativas sobre los tributos cedidos. Sin embargo, la financiación autonómica fue un constante foco de tensión entre las CC.AA. que querían ampliar su autonomía financiera con mayores recursos y mayor autonomía competencias, mientras que el Estado manifestaba la necesidad de contar con los recursos necesarios para asegurar los principios constitucionales, como asegurar el cumplimiento efectivo del deber de contribuir, solidaridad, coordinación entre las diferentes Administraciones.

Sin embargo, la cesión normativa en materia de tributos cedidos ha supuesto un alto coste normativo frente a la presunta corresponsabilidad fiscal,

⁶⁴⁰ *Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda. Madrid, 2003, pág. 30.

como señala GARCÍA y BARBERÁN⁶⁴¹, por la necesidad de modificar un sinnúmero de leyes, y además, en ocasiones, complicar la estructura interna del impuesto.

A) Regulación Normativa actual de la cesión del Impuesto de Sucesiones y Donaciones a las CCAA, la Ley 21/2001, de 27 de diciembre

La Resolución del Secretario de Estado de Hacienda, de 28 de septiembre de 2000, por la que se constituye la Comisión de Estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicable a partir del año 2002, señaló las características que debería reunir el nuevo sistema:

- Estable en el tiempo y transparente en su aplicación.
- De aplicación generalizada a todas las Comunidades Autónomas de régimen común.
- Acorde con los principios constitucionales de suficiencia para financiar adecuadamente los servicios transferidos, autonomía financiera con incremento de la corresponsabilidad fiscal y solidaridad.

La citada Comisión en su *Informe*⁶⁴² se mostraba partidaria de:

- Flexibilizar la atribución de competencia para regular la tarifa, dejando margen para establecer la escala progresiva que estimen conveniente.
- Atribuir a las Comunidades Autónomas la capacidad para regular beneficios fiscales escasamente desarrollados en la normativa estatal (deducciones y bonificaciones de la cuota).
- Clarificar el alcance y las limitaciones de la competencia para regular las reducciones de la base imponible en el gravamen de las adquisiciones "mortis causa", eliminando los conceptos jurídicos indeterminados como "en condiciones análogas", "de carácter económico o social, propias de las Comunidades Autónomas".

Tras la Ley Orgánica 7/2001, que modificó la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, para dar cobertura al nuevo sistema de financiación aprobado por el Consejo de Política Fiscal y Financiera. Método desarrollado por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre⁶⁴³, se pretendió la profundización en el principio de corresponsabilidad fiscal efectiva con la cesión de nuevos tributos estatales y en la atribución de nuevas competencias normativas en los tributos cuya cesión ya es efectiva. Sistema que tiene aplicación indefinida en el tiempo.

Se recoge así, la posibilidad, a parte de la cesión en el I.R.P.F. hasta un 35% de los ingresos, de ceder hasta el 35% del Impuesto sobre el Valor Añadido, del 40% de los Impuestos especiales de Fabricación, y del 100% del

⁶⁴¹ A. GARCÍA GÓMEZ Y M.A. BARBERÁN LAHUERTA, *El impuesto de Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal*, en Revista Aragonesa de Administración Pública, nº 22, 2003, pág. 241.

⁶⁴² *Informe sobre la reforma del Sistema de Financiación Autonómica: Instituto de Estudios Fiscales*. Madrid. 2000, págs. 32 y 33.

⁶⁴³ Ley 21/2001, Regula las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. BOE, 31 de diciembre.

Impuesto sobre la Electricidad, del Impuesto especial sobre determinados Medios de Transporte y del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos. Además, la Ley 21/2001, amplía las competencias normativas de los impuestos cedidos a las CC.AA., *reduciéndose o eliminándose los límites establecidos para su ejercicio*, quedando limitados al cumplimiento del principio de solidaridad o a la no-adopción de medidas que supongan una discriminación por el lugar de realización del hecho imponible, debiéndose mantener una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.

El artículo 19.2. c) de la Ley 8/1980, L.O.F.C.A., en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2001, atribuye a las CC.AA., la posibilidad de asunción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de reducciones de la base imponible, de la tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión y liquidación. Además, en cuanto a las reglas de sujeción, si con anterioridad a la Ley 21/2001, se basaban en la residencia del causante o del donatario en la fecha del devengo, salvo para los bienes inmuebles que será donde ellos radiquen. La citada Ley ha establecido una nueva regla, tanto para las adquisiciones “inter vivos” (salvo las donaciones de bienes inmuebles) y “mortis causa”, aplicándose la normativa de la C.A. donde el causante o donatario hubiese tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores al día en que se devengue el Impuesto.

Reducciones:

En materia de reducciones de la base imponible, las CC.AA. podrán:

- Crear reducciones “propias”, en transmisiones “inter vivos o mortis causa”, que consideren convenientes, siempre que correspondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad autónoma de que se trate.
- Establecer reducciones “análogas” o “mejorar las estatales”. Es decir, las CC.AA. podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o a la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Cuando las CC.AA. crean sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esta Comunidad, a la reducción estatal (para lo cual las CC.AA., al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado).

Es en esta segunda acepción, donde las CC.AA. han tomado la iniciativa, ampliando y mejorando las reducciones estatales.

Tarifa del Impuesto, cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente:

En cuanto a las tarifas no ha habido modificaciones importantes, salvo la Comunidad de Madrid y Cataluña, en este último caso en las transmisiones “inter vivos”. Destaca la ausencia de límites y del establecimiento de condiciones a la capacidad normativa de las CC.AA. sobre los coeficientes y cuantías del patrimonio preexistente que si bien refuerza la autonomía de las Comunidades, generan enormes diferencias entre ellas y entre la normativa estatal.

Así, Asturias y Aragón establecen coeficientes desmultiplicadores para el Grupo I (descendientes menores de 21 años), y Cantabria para las Grupos I y II (cónyuges, ascendientes y descendientes). Por lo que quedan estos grupos fuera de tributación.

Deducciones y Bonificaciones en la Cuota:

Las deducciones y bonificaciones que aprueben las CC.AA. son compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del Impuesto, sin que puedan modificarlas. Su aplicación será posterior a las reguladas por la normativa estatal.

Finalmente, las CC.AA. podrán regular los aspectos de gestión y liquidación del Impuesto, aunque el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del Impuesto con carácter obligatorio en las diferentes CC.AA., implantado éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

Cuadro Nº 34: Uso Comparativo de las Competencias Normativas por las CC.AA.:

Impuesto sobre Sucesiones					Impuesto sobre Donaciones			
C. Autónoma	Reducciones base	Tipos Impositivo	Patrimonio Preexistente	Deducciones	Reducciones base	Tipos Impositivos	Patrimonio Preexistente	Deducciones
ANDALUCÍA	Si							
ARAGÓN	Si				Si			
ASTURIAS	Si		Si	Si			Si	Si
BALEARES	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
CANTABRIA	Si	Si	Si		Si	Si	Si	
CANARIAS	Si				Si		Si	
CATALUÑA	Si	Si	Si	Si		Si		
CASTIL. Y LEÓN	Si		Si	Si				
C. MANCHA	Si				Si			Si
EXTREMADURA	Si		Si					
GALICIA	Si			Si	Si		Si	Si
LA RIOJA	Si			Si	Si			
MURCIA	Si							
C MADRID	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
C VALENCIANA	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
P. VASCO	Si	Si						
NAVARRA	Si	Si						

* Elaboración propia.

La realización de estas competencias, es voluntaria para las CC.AA., siendo de aplicación subsidiaria⁶⁴⁴ la normativa estatal establecida en la Ley del Impuesto de Sucesiones, artículo 45 de la Ley 21/2001.

La Rioja ha establecido una deducción del 99% para el Grupo I y II, Cantabria (a través de los coeficientes multiplicadores), al igual que Castilla y León, Madrid, Murcia, Comunidad Valenciana, y con determinados límites Andalucía, Aragón, Asturias e Islas Baleares. Además, Madrid añade la deducción para las donaciones a favor de los descendientes en documento público, al igual que Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, y con iguales efectos a los producidos por la normativa particular en Baleares y la C. Valenciana para este tipo de transmisiones, así como en Cataluña con la tarifa entre el 5%-9% para las transmisiones “inter vivos”. Lo que va a producir una reducción importante de la base sobre la que se aplica el impuesto.

En el Cuadro Nº 34, se señala el uso de las Competencias normativas por las CC.AA., habiendo afectado fundamente a las reducciones de la Base Imponible tanto en sucesiones como en donaciones, así como a las deducciones en cuota, habiendo afectado en menor medida a los tipos impositivos.

En los Cuadros nº 35 y 36 se reflejan las reducciones y deducciones que han establecido las Comunidades Autónomas, afectando fundamentalmente a la transmisión de la empresa familiar, a la ampliación de la cuantía para los minusválidos y , en menor medida, a los beneficios por la transmisión de la vivienda habitual, que tiene su máxima expresión en materia de donaciones.

Cuadro nº 35: Reducciones y Deducciones en Sucesiones.

C. Autónoma	Reducciones Base Impon.	Adquisición vivienda	Minusválidos	Seguros vida	Empresa familiar	Bien cultural
ANDALUCÍA	Si	Si	Si		Si	
ARAGÓN	Si		Si		Si	
ASTURIAS	Si	Si			Si	
BALEARES	Si	Si	Si	Si	Si	Si
CANTABRIA	Si	Si	Si	Si	Si	Si
CANARIAS	Si	Si	Si	Si	Si	
CATALUÑA	Si	Si	Si	Si	Si	Si
CASTILLA- LEÓN	Si		Si		Si	Si
C. LA MANCHA	Si		Si		Si	
EXTREMADURA	Si	Si	Si		Si	
GALICIA	Si		Si		Si	
LA RIOJA	Si	Si			Si	
MURCIA	Si	Si	Si		Si	Si
C MADRID	Si		Si	Si	Si	Si
C VALENCIANA	Si		Si		Si	Si
P. VASCO	Si		Si		Si	
NAVARRA	Si		Si		Si	

* Elaboración Propia.

⁶⁴⁴ J. RAMOS PRIETO, critica esta subsidiariedad que desincentiva el ejercicio de dichas competencias. *La cesión de impuestos del Estado a las CCAA*, Comares, Granada, 2004, pág.124

Será de aplicación la normativa estatal a los sujetos pasivos no residentes en España o cuando el punto de conexión no atribuya el rendimiento a ninguna CC.AA. Lo que determina que los no residentes no tendrán derecho a estas reducciones y bonificaciones autonómicas.

En cuanto a los límites de la cesión, el artículo 19.2 de la L.O.F.C.A., establece que *“En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional”*.

La amplitud de la capacidad normativa reconocida a las CC.AA., y los límites más retóricos que efectivos (igualdad de todos los españoles en todo el territorio, respeto a la libertad de circulación de personas o bienes, presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional), supondrán tratos fiscales diferenciados, así como una cierta inseguridad jurídica, como luego se estudiará.

Cuadro nº36: Reducciones y Deducciones en Donaciones:

C. Autónoma	Reducciones Base Impon.	Minusválidos	Empresa familiar	Vivienda Padres-hijos	Empresa Padres-hijos
ANDALUCÍA					
ARAGÓN			Si	Si	
ASTURIAS					
BALEARES	Si		Si	Si	Si
CANTABRIA			Si		
CANARIAS			Si	Si	
CATALUÑA			Si	Si	
CASTILLA- LEÓN		Si	Si	Si	Si
C. LA MANCHA					
EXTREMADURA					
GALICIA			Si	Si	
LA RIOJA			Si	Si	
MURCIA			Si		
C MADRID	Si				
C VALENCIANA	Si	Si	Si	Si	
P. VASCO			Si	Si	
NAVARRA			Si	Si	

* *Elaboración propia.*

B) Reducciones y Bonificaciones aplicables en las Comunidades Autónomas

La Ley 21/2001⁶⁴⁵, atribuye capacidad normativa a las CC.AA. para la regulación de deducciones y bonificaciones en la cuota. Estas deducciones deben ser compatibles con las del Estado, no suponer una modificación de las mismas y aplicarse con posterioridad a las del Estado.

El artículo 40 sobre el alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala la cesión normativa a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, la cesión abarca, además de la gestión, incluida la revisión en vía administrativa, liquidación, recaudación e inspección del tributo, y en lo que respecta a competencias normativas autonómicas, a los siguientes aspectos⁶⁴⁶:

- a) Las reducciones de la base imponible para las transmisiones “mortis causa e inter vivos”, que respondan a circunstancias económicas o sociales propias de la Comunidad que las establezca. Asimismo, podrán regular las establecidas en la normativa estatal, manteniéndolas en condiciones análogas o mejorándolas aumentando de su importe o el porcentaje de reducción; ampliando las personas beneficiarias de la misma o disminuyendo los requisitos de aplicación. Si las CC.AA. crean sus propias reducciones, se aplicarán con posterioridad a las del Estado. En las CC.AA. que mejoren reducciones estatales, las mejoradas sustituirán a las establecidas por el Estado. Por último, deben especificar si se trata de reducciones propias o de las que mejoran las de la normativa estatal.
- b) Tarifa del Impuesto.
- c) Cuantías y Coeficientes del Patrimonio preexistente.
- d) Deducciones y bonificaciones de la cuota, que deben ser compatibles con las del Estado y no pueden suponer una modificación de las mismas. Aplicándose con posterioridad a las estatales si las hubiera.
- e) Los aspectos de la gestión y liquidación del Impuesto. Sin embargo, el Estado se reserva la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes CC.AA.

La Ley 21/2001, además del alcance de la cesión normativa, establece como puntos de conexión, en el artículo 24, los siguientes:

- a) En sucesiones “mortis causa” y en las cantidades percibidas por beneficiarios de seguros de vida acumulables a la porción hereditaria, se adjudica el Impuesto a la C.A. en la que el causante hubiera tenido su residencia habitual el año inmediatamente anterior a la del devengo, contado de fecha a fecha.
- b) Las *donaciones* de inmuebles en el territorio en que estén situados, incluyendo las acciones en el supuesto del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

⁶⁴⁵ M.A. BARBERÁN LAHUERTA, *La Imposición sobre las Herencias...*, cit., pág. 119.

⁶⁴⁶ J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, “El Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de Régimen Común”. *Carta Tributaria*, Nº 22, 2005, página 3.

- c) En las demás donaciones donde su residencia habitual el donatario a la fecha del devengo, teniendo en cuenta para determinar la residencia el año inmediato anterior, contado fecha a fecha, desde la fecha anterior al devengo.

A dichos puntos de conexión hay que añadir las siguientes reglas:

1ª.- Cuando en un solo documento se donan por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

2ª.- Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

3ª.- En los supuestos previstos en las letras a) y c), antes citados (sucesiones, seguros de vida y donaciones no inmobiliarias), se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en la que el causante o donatario hubiere tenido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al de devengo. Cuando de acuerdo con lo anterior no sea posible determinar la normativa aplicable, se aplicará la del Estado.

De estos puntos de conexión se deduce que no se ceden a las CC.AA., correspondiendo al Estado, los supuestos en que los sujetos pasivos o los causantes en caso de muerte no sean residentes en España. Corresponde por vía administrativa a la Junta Arbitral creada al efecto y regulada en el Capítulo IV de la L.O.F.C.A. la resolución de los posibles conflictos que puedan producirse entre las CC.AA. de régimen común o entre éstas y el Estado. Dichas resoluciones de la Junta Arbitral ponen fin a la vía administrativa, siendo impugnables en el orden contencioso-administrativo.

Tampoco se ha cedido la implantación de la autoliquidación obligatoria del Impuesto en las CC.AA., que, la mencionada Ley 21/2001, reserva al Estado, habiendo sido impuesta, hasta el momento, en las Comunidades de Andalucía, Aragón, Castilla y León, Cataluña, Galicia y la Región de Murcia⁶⁴⁷. Algunas Comunidades han regulado con respecto a la gestión y liquidación, la comprobación de valores (medios de comprobación de valores, de los citados en el artículo 57 de la L.G.T.) que no parece incluido en la cesión que hace la Ley 21/2001, que afecta a la determinación de la base imponible y no a la gestión

⁶⁴⁷ Artículo 34.4 de la Ley 29/1987, en la redacción dada por la Ley [41/2007, de 7 de diciembre](#).

del impuesto, tal como regula la L.I.S.D. la comprobación de valores se encuentra en el Capítulo IV donde se regula la base imponible⁶⁴⁸. Lo que puede plantear el problema de la constitucionalidad de la legislación autonómica, que luego citaré, en la que se ha regulado la comprobación de valores, superando como ya he señalado, a mi juicio, la citada habilitación normativa. Aunque, este proceso ha posibilitado superar la inseguridad del concepto de valor real a que hace referencia la Ley del Impuesto a efectos de determinación de la base imponible.

C) Alcance de la Cesión y Puntos de Conexión en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones, artículo 24 de la L.I.S.D.

El artículo 20 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de conformidad con la remisión que efectúa el artículo 34.2 de la Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y en concordancia con el artículo 72 de la L.I.R.P.F., señala que las personas residentes en territorio español lo son en el territorio de una Comunidad Autónoma:

- Cuando permanezcan en su territorio un mayor número de días, del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio de una Comunidad Autónoma cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, definiéndose ésta conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Cuando no fuese posible determinar la permanencia a que se refiere el punto anterior, se considerarán residentes en el territorio de la Comunidad Autónoma donde tenga su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, determinada por los siguientes componentes de renta:
 - Rendimientos de trabajo, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe.
 - Rendimientos del capital inmobiliario y ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles, que se entenderán obtenidos en el lugar en que radiquen éstos.
 - Rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, que se entenderán obtenidos donde radique el centro de gestión de cada una de ellas.
- Cuando no pueda determinarse la residencia conforme a los criterios establecidos en los puntos 1 y 2 anteriores, se considerarán residentes en el lugar de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva en los tributos total o parcialmente cedidos.

⁶⁴⁸ J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, *El Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de Régimen Común*,... cit., pág. 3

Reparto de la potestad tributaria entre Comunidades

La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, en su artículo 24, cede a cada Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio. En dicha Ley se señalan los siguientes puntos de conexión y antes enunciados.

Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos *residentes* en España, según los siguientes puntos de conexión:

- a. En el caso del Impuesto que grava, las *adquisiciones* “mortis causa” y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.
- b. En el caso del Impuesto que grava las *donaciones de bienes inmuebles*, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma. A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles, las transmisiones a título gratuito de los valores de una sociedad cuyo mayor activo esté constituido por inmuebles.
- c. En el caso del Impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. Además, como antes se ha señalado, existen otras reglas especiales.⁶⁴⁹

La Dirección General de Tributos en consulta vinculante I.S.D/E-2848 de 7 de marzo de 2006, sobre la donación de dinero a un hijo residente en otra Comunidad, señala que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un Impuesto cedido a las Comunidades Autónomas, considerándose producido su devengo en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual. En este supuesto, señala el artículo 24.5 de la Ley 21/2001, que se aplicará la normativa de la Comunidad Autónoma en que el causante o el donatario haya tendido su residencia habitual durante los cinco años anteriores, contados de fecha a fecha, que finalicen el día anterior al devengo. Cuando de acuerdo con

⁶⁴⁹ Cuando en un solo documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de los puntos de conexión el rendimiento deba entenderse producido en distintas Comunidades Autónomas, corresponderá a cada una de ellas el que resulte de aplicar, al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá a la Comunidad Autónoma el rendimiento que resulte de aplicar, al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

la regla anterior, no fuera posible determinar la normativa, se aplicará la del Estado.

Se considerará que reside en una Comunidad Autónoma, cuando permanezca en su territorio un mayor número de días del año anterior, contado de fecha a fecha, que finaliza el día anterior al del devengo de dicho Impuesto, artículo 20 de la citada Ley. Si no puede establecerse por la regla anterior, se considera cuando en dicho territorio radique su vivienda habitual, y en defecto del anterior, donde tenga el principal centro de intereses.

Las reglas anteriores, no son alternativas, sino excluyentes, aplicándose de forma sucesiva en el orden recogido en el precepto, continúa la citada Consulta.

De manera que en el supuesto de una donación de dinero, bien mueble, el punto de conexión es la residencia del donatario conforme los criterios anteriormente mencionados, que determinará la Comunidad Autónoma competente para la exigencia del Impuesto, pero que para que pueda aplicar la regulación específica de dicha Comunidad es necesario que además, el adquirente lleve al menos 5 años residiendo en dicha Comunidad, aplicándose la normativa del Estado solamente en caso contrario.⁶⁵⁰

En resumen, la normativa en materia de Financiación de las Comunidades Autónomas considera al Impuesto de Sucesiones como un tributo de titularidad estatal, siendo compartida entre el Estado y las CC.AA. la capacidad normativa, cediéndose la recaudación de dicho Impuesto y ciertas competencias normativas, considerándose en este caso a la Ley 29/1987 como supletoria.

En este sentido, se diferencian la sujeción al Impuesto por obligación personal (las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español de acuerdo con los criterios establecidos en la normativa del I.R.P.F.). Dada la cesión de los rendimientos del Impuesto a las CC.AA. y la existencia de Comunidades forales con ordenamiento propio, se establece los criterios de sujeción, señalándose como punto de conexión el territorio donde el causante o el donatario, tenga su residencia habitual a la fecha del devengo, como regla general.

4.2.2. EL IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES EN LOS TERRITORIOS FORALES

La Constitución española otorga el derecho de autonomía a las distintas nacionalidades y regiones, desarrollándose dicho modelo en su Título VIII sobre la organización territorial del Estado. Las Comunidades que se constituyan tendrán como señala el artículo 137 de la Carta Magna, autonomía para la gestión de sus respectivos intereses, incluida la autonomía financiera.

A parte de este régimen autonómico común, la Disposición Adicional Primera de la propia Constitución reconoce los derechos históricos de los territorios forales y su actualización general.

Los tres territorios históricos que constituyen la Comunidad Autónoma del País Vasco (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) y la Comunidad de Navarra tienen un régimen especial tributario por razón del territorio, en el que se permite el

⁶⁵⁰ Ver comentario de J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, en Carta Tributaria nº 21/2006, págs. 68 y 69.

diseño de su propio sistema fiscal, regulándose las relaciones de orden tributario entre el Estado y los citados territorios por medio de un Convenio o Concierto Económico que garantiza el mantenimiento de sus propios sistemas tributarios.

No obstante, el sistema tributario que se establezca en cada uno de los territorios históricos está sometido a unos límites: deberán respetarse la estructura general impositiva del Estado y respetar las normas de armonización fiscal del propio Concierto. Se obliga a mantener una presión impositiva efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado, así como la libertad de circulación y establecimiento, sin que se produzcan efectos discriminatorios.

La Ley del Concierto separa los tributos *concertados*, cuya exacción corresponde a los Territorios Históricos, y *no concertados*, cuya liquidación corresponde al Estado. Dentro de los tributos *concertados* hay que distinguir los de normativa común, y aquellos de normativa autónoma, como el Impuesto de Sucesiones, donde cada territorio tiene competencia legislativa para regular esta materia mediante sus normas forales (una excepción al principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria).

A) Comunidad Autónoma del País Vasco

La Ley 12/2002⁶⁵¹, de 23 de mayo, aprueba el *Concierto Económico* con el País Vasco, reconociendo el artículo 1 a los Territorios Históricos, la competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario. Corresponde, por tanto, a las Diputaciones Forales de los citados territorios, la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos.

No existen limitaciones especiales relativas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siendo aplicables las de carácter general. Como se ha señalado anteriormente, el artículo 2 de la ley 12/2002, recoge como principios rectores que deben respetar el sistema tributario que establezcan los Territorios Históricos, los siguientes:

- Respeto a la solidaridad en los términos prevenidos en la Constitución y en el Estatuto de Autonomía.
- Atención a la estructura general impositiva del Estado.
- Coordinación, armonización fiscal y colaboración mutua entre las instituciones de los Territorios Históricos.
- Sometimiento a los Tratados o Convenios Internacionales firmados y ratificados por España.

En cuanto a la armonización fiscal con relación a la legislación Estatal, el artículo 3 de la citada ley, menciona:

- Los conceptos y la terminología se adecuarán a la Ley General Tributaria.

⁶⁵¹ En la redacción dada por la Ley 28/2007, de 25 de octubre, sin que haya afectado a la normativa aplicable al impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aunque se ha modificado el artículo 9 sobre colaboración.

- Mantendrán una *presión fiscal efectiva global* equivalente a la existente en el resto del Estado. Dentro de estos límites generales hay que señalar que el Tribunal Supremo, en relación con el Impuesto de Sociedades, las llamadas *vacaciones fiscales*, ha anulado por aplicación de lo previsto respecto a la obligación de mantener la presión fiscal efectiva global igual a la del Estado.
- Respetarán y garantizarán la *libertad de circulación* de las personas, de bienes, capitales y servicios, la libertad de establecimiento de las personas, en todo el territorio español, sin que se produzcan efectos discriminatorios, ni menoscabo de las posibilidades de competencia empresarial ni distorsión en la asignación de recursos.
- Utilización de la misma clasificación económica.
- Interpretación del Convenio según las normas de la Ley General Tributaria.

A tal efecto, el artículo 5.2 prevé un informe anual sobre los resultados de la aplicación del Concierto económico, de conformidad con la competencia exclusiva del Estado a la alta inspección de su aplicación.

En relación con el Impuesto de Sucesiones, el artículo 25 de la Ley 12/2002 reconoce al citado impuesto como *tributo concertado* de normativa autónoma (foral), correspondiendo a la Diputación Foral correspondiente su exacción, respecto a:

- A) Las adquisiciones "*mortis causa*" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros de vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo, es decir, del fallecimiento.
- B) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de valores.
- C) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- D) En el supuesto de que el contribuyente tuviera su *residencia en el extranjero* y la totalidad de sus bienes y derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el dicho territorio con entidades extranjeras que operen en él.

La distribución señalada anteriormente, hace que existan tres normativas, la del territorio histórico de Álava, la del territorio de Vizcaya y la del territorio de Guipúzcoa.

No obstante, el Impuesto será exigido por los diferentes territorios, pero se aplica las normas de territorio común, cuando el causante hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del impuesto (alguna regulación semejante existe en el derecho comparado).

Como puntos de conexión complementarios en relación con las Diputaciones Forales:

- a) En los supuestos A y C anteriores, las Diputaciones Forales aplicarán las normas del territorio común cuando el causante o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al art. 7.2 del Estatuto de Autonomía.
- b) Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario, bienes y derechos y, por aplicación, de los puntos de conexión anteriormente señalados, el rendimiento debe entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar el valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.
- c) Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos, se entenderá por totalidad de bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

La *Junta Arbitral* que regula el Convenio, es la encargada de resolver los conflictos que puedan surgir en la aplicación de los tributos entre las Diputaciones Forales Vascas y el Estado con otras administraciones autonómicas y resolver los conflictos en la domiciliación de los contribuyentes, siendo sus acuerdos susceptibles de ser recurridos ante la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo.

a) Regulación en el Territorio Foral de Álava

El *Impuesto de Sucesiones* se encuentra regulado para el Territorio Histórico de Álava en la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo⁶⁵² y donde el hecho imponible es igual que en el Estado, salvo que las prestaciones percibidas de las entidades de Previsión Social Voluntaria quedan sujetas en todo caso al I.R.P.F.

La Diputación grava por obligación real a los no residentes (residentes en el extranjero), a diferencia del territorio común, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- En las adquisiciones de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que en su totalidad estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, y siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en Álava fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros territorios históricos.
- Percepción de cantidades derivadas de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado en entidades aseguradoras residentes en el territorio alavés o se hayan celebrado en Álava con entidades extranjeras que operen en este territorio.

⁶⁵² BOTHA nº 60, de 27 de mayo de 2005.

En relación con los sujetos pasivos, existe una diferencia con la normativa estatal, ya que en las entidades sin personalidad jurídica propia, pero que sean un patrimonio separado o una unidad económica susceptibles de imposición, y adquieran a título gratuito bienes y derechos, la adquisición por los partícipes o comuneros se imputará de acuerdo con las reglas que hayan llegado, si éstas no constaran o no fueran conocidas por la Administración, por partes iguales.

En cuanto a las exenciones, difieren de las reducciones estatales y se exoneran:

- a) Las adquisiciones de bienes o derechos, así como las percepciones derivadas de seguros de vida para el caso de muerte, que se hagan en los supuestos de adquisiciones “mortis causa” por el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados.
- b) Las adquisiciones de elementos patrimoniales “inter vivos” y a título gratuito, por el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados.
- c) Los sueldos y cualquier otra cantidad que se dejen devengados y no se hayan percibido los causantes y los sufragios que la empresa satisfaga para el sepelio del fallecido.
- d) Las cantidades que se perciban de seguros de vida que cubran la operación principal (ejemplo un préstamo hipotecario hasta la cantidad cubierta.)

La base imponible se fija en relación con el valor real, éste se establece de acuerdo con los criterios fijados en la normativa foral y, de forma subsidiaria, según las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio. Se han establecido como valores mínimos, los siguientes: Para los inmuebles se mencionan en un Decreto foral de dicha Diputación, debiendo actualizarse anualmente según varíe el Índice de Precios al Consumo. Asimismo, la Diputación dicta normas concretas de valoración para automóviles, embarcaciones y aeronaves. Sin embargo, no se ha establecido una regulación sobre el valor del ajuar doméstico.

Las deudas deducibles se admiten en totalidad, salvo en los casos de transmisión “mortis causa”, las contraídas en el último mes anterior al fallecimiento, a no ser que se justifique su existencia mediante documento público o privado o por cualquier otro medio de prueba que no sea la testifical o las presunciones. Tampoco se admiten las deudas entre padres e hijos sin probar su realidad, mediante las mismas pruebas antes dichas y con las mismas salvedades.

En relación con las comprobaciones de valor, en el Estado se remite a lo establecido en la L.G.T., mientras que la legislación alavesa, se menciona, además de los medios generales de comprobación, se añaden:

- Los valores utilizados en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de naturaleza Urbana.
- El precio de la última transacción de los bienes que se adquieran, o el de otros de similares características, enajenados en análogas circunstancias en la misma zona o distrito.
- El valor asignado a los bienes en los contratos de seguros.

- Cuando se trate de adquisición de inmuebles hipotecados, el valor asignado para la subasta.
- Los valores, datos y balances que tenga la Administración, cuando hayan sido aceptados por el contribuyente a los efectos de otros impuestos.

El valor declarado prevalece sobre el comprobado si es superior a éste, salvo en el caso de adquisiciones mediante cualquier negocio gratuito e “inter vivos” en que los adquirentes sean el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptados o adoptantes. A semejanza de la regulación estatal donde el valor declarado prevalece sobre el comprobado si fuese superior, artículo 18.3 de la L.I.S.D.

Sin embargo, a diferencia del derogado art. 19 de la L.I.S., en *Álava* continúa el derecho de la Administración a adquirir para sí los bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria transmitidos, cuando la diferencia entre el valor comprobado y el valor declarado sea superior al 50% a este último valor. No obstante, no se aplica esta medida cuando se utilicen las normas de valoración de este Impuesto.

En cuanto a las reducciones se pueden practicar:

- a) Las adquisiciones por herencia o legado de cualquier tipo de endeudamiento emitido por la Comunidad Autónoma del País Vasco, las Diputaciones Forales o las Entidades Locales Territoriales de los tres Territorios Históricos, gozarán, en su base imponible, de una reducción del 90 por 100, siempre que hubieran permanecido en el patrimonio del causante durante el plazo mínimo de un año inmediatamente anterior a la fecha de devengo del Impuesto.
- b) Reducción del 90% por las adquisiciones sucesorias de participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva que hayan invertido al menos el 90% de sus activos en la deuda anteriormente citada.
- c) Reducción por grado de parentesco que se aplica tanto a las sucesiones como a las percepciones de seguros de vida, según la distribución que elija el sujeto pasivo, según los siguientes grupos de parentesco:
 - Grupo I: adquisiciones de por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho por aplicación de la Ley 2/2003 de la Comunidad autónoma vasca: Reducción 36.675,00€.
 - Grupo II: adquisiciones de colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no ha lugar a la reducción.
- d) Las personas con minusvalía que tengan derecho a deducción en el I.R.P.F., podrán reducir 53.300 euros cuando el grado de discapacidad sea igual o superior al 33% e inferior al 65% y 169.209€, si el grado de discapacidad es igual o superior al 65%.⁶⁵³ Además, estas personas se incluyen en el Grupo I de parentesco.

⁶⁵³ La reducción a que se refiere este apartado y con independencia del grado de parentesco será de 36.675,00 euros, más 4.584,00 euros por cada año menos de veintiuno que tenga el causahabiente, sin que la reducción pueda exceder de 115.273,00 euros.

- e) Reducción del 100% de las cantidades percibidas de seguros de vida que traigan causa en actos de terrorismo, así como los servicios prestados en misiones humanitarias o de paz de carácter público, que se aplica a todos los posibles beneficiarios.
- f) Reducción del 95% del valor de los bienes, derechos o participaciones en empresas o negocios o de derechos de usufructo sobre los mismos, que gocen de la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando sean adquiridos por parientes colaterales de hasta el tercer grado con el causante y que se mantengan en su patrimonio durante un período de 5 años, salvo que falleciera el adquirente con anterioridad. (se reduce el plazo de la legislación estatal de 10 años).
- g) Reducción del 95% de la vivienda en la que el adquirente, por causa de muerte o por negocio “inter vivos”, hubiera convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la adquisición, con el límite máximo de 204.000€. En este caso la diferencia de la normativa estatal, sí se exige la convivencia.

Liquidación:

A base liquidable obtenida, se aplica la tarifa. Dicha operación se realizará separadamente sobre la base correspondiente a las transmisiones “mortis causa” de la correspondiente a las percepciones por seguros de vida para caso de muerte, que se liquidan de forma separada. La deuda tributaria viene determinada por la aplicación de la tarifa que corresponda al grupo de parentesco o la que existe para los discapacitados. No existe, coeficiente multiplicador por parentesco o por patrimonio preeexistente.

En cuanto a la gestión del Impuesto, a diferencia de la normativa estatal, la regla general es la liquidación por los contribuyentes y la liquidación por la Administración, y en cuanto a los plazos:

- Sucesión: 6 meses, 10 meses para el caso de residencia en el extranjero.
- Prórroga de 6 meses.
- Prórroga extraordinaria: otros 6 meses con un recargo del 5% e intereses de demora.

b) Regulación en el Territorio Foral de Guipúzcoa

Su regulación se encuentra contenida en la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, y el Decreto Foral 85/1994, gravándose los hechos imponible por obligación real y personal.

Por *obligación personal*, a los residentes en España, cuando el causante o el donatario, o el beneficiario del seguro de vida, tenga su residencia en Guipúzcoa, o los bienes inmuebles estén allí situados.

Por *obligación real* siempre que se trate de *Residentes en el extranjero*: En las adquisiciones de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que en su totalidad estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, y siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en Guipúzcoa, fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno

de los otros territorios históricos. Así como, la percepción de cantidades derivadas de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado en entidades aseguradoras residentes en el territorio guipuzcoano o se hayan celebrado en Guipúzcoa con entidades extranjeras que operen en este territorio.

Además de las personas físicas, son sujetos pasivos, las entidades sin personalidad jurídica propia, pero que sean un patrimonio separado o una unidad económica susceptibles de imposición, y adquieran a título gratuito bienes y derechos. En la adquisición por los partícipes o comuneros se imputará de acuerdo con las reglas que hayan llegado, si éstas no constaran o no fueran conocidas por la Administración, por partes iguales.

En cuanto a las exenciones, difieren de las reducciones estatales y se exoneran:

- a) Las adquisiciones de bienes o derechos, así como las percepciones derivadas de seguros de vida para el caso de muerte, que se hagan en los supuestos de adquisiciones “mortis causa” por el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados o al miembro de una pareja de hecho.
No obstante lo señalado anteriormente, siempre que se trate de la adquisición por donación o cualquier otro negocio gratuito e “Inter vivos” a favor de descendientes o adoptados, que traiga causa en otra adquisición por parte del donante de los mismos elementos que transmite en los últimos 5 años anteriores a la donación, cuando la previa adquisición sea gratuita y provenga de descendientes o adoptados, tributará por este Impuesto, tomándose el grado de parentesco del primer donante respecto al último donatario.
- b) Las adquisiciones de elementos patrimoniales “Inter vivos” y a título gratuito, por el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados, o al miembro de una pareja de hecho.
- c) Las percepciones que se perciban de seguros de vida que cubran la operación principal de carácter civil, o mercantil, en cuanto no superen la cifra cubierta (ejemplo un préstamo hipotecario hasta la cantidad cubierta).

La base imponible, al igual que Álava no incluye el *ajuar doméstico*. También, en la donación de bienes comunes de la sociedad conyugal, siendo el grado de parentesco distinto en cada uno de los cónyuges, por lo que se establece que se hagan dos liquidaciones y se sumen las cuotas.

En materia de comprobación de valores, a diferencia del Estado, se tomará como valor el comprobado aunque el declarado sea superior a aquél. La Diputación tiene la posibilidad de adquirir aquellos bienes cuyo valor comprobado exceda en un 100% el valor declarado por el contribuyente.⁶⁵⁴

⁶⁵⁴ Art. 18 de la Norma Foral 3/1990.

Para los inmuebles urbanos, la Diputación aprueba una Orden foral anual donde se reflejan el precio de mercado de los mismos, teniendo en cuenta varios factores como la situación, el municipio, clase de construcción, fecha de edificación, inmueble aislado o en bloque, situación en el inmueble, situación arrendaticia y superficie, que pueden ser utilizados para la comprobación de valores de estos inmuebles.

En cuanto a las reducciones para determinar la base liquidable:

- a) El 90% en las herencias y legados de *la Deuda* de cualquier clase emitida por la C.A. del País Vasco, Diputaciones Forales o Entidades Locales de los territorios históricos, siempre que hubieran sido poseídos por el causante con un año de antelación a su fallecimiento.
- b) Reducción del 95% del valor de la vivienda habitual que se transmita “mortis causa”, siempre que el adquirente hubiera convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento. Esta reducción tiene un límite de 199.070 €. Se ha eliminado la referencia al parentesco, por lo que puede ser disfrutada por cualquier persona que, simplemente, adquiera la vivienda y hubiera convivido con el fallecido los dos años anteriores a su muerte.
- c) Los grupos de parentesco a efectos de sucesiones y de seguros de vida, en función del grado de parentesco son:
 - Grupo I: adquisiciones por colaterales de segundo y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho por aplicación de la Ley 2/2003 de la Comunidad autónoma vasca. Reducción 15.523 €. Y en el caso de seguros de vida, un 25% del resto de las cantidades percibidas.
 - Grupo II: adquisiciones de colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, 7.762€.
- d) Las personas con minusvalías que den derecho a deducción en el I.R.P.F., además de las deducciones por grado de parentesco, podrán reducir la base en 73.974€.
- e) Una reducción del 95% del valor de los bienes, derechos o participaciones en empresas o negocios o de derechos de usufructo sobre los mismos, que gocen de la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando sean adquiridos por parientes colaterales de hasta el tercer grado con el causante y se mantengan en su patrimonio durante el período de 10 años, salvo que falleciera con anterioridad.
- f) Cantidades percibidas por seguros sobre la vida, se establece una reducción de 15.523 €, así como del 25% de cantidad restante para el Grupo I. Así como de 7.762 € para el Grupo II. Reducción que será del 100% cuando la causa sea derivada de actos de terrorismo o de servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz.

Al igual que en Álava las sucesiones y las cantidades percibidas por seguros de vida se liquidan por separado. No existe, a diferencia de la legislación estatal, coeficientes o porcentajes en función del patrimonio preexistente o por parentesco.

Existen dos tarifas, que son distintas en función del parentesco. En cuanto a la gestión, la regla general es la autoliquidación por el sujeto pasivo.

c) Regulación en el Territorio Foral de Vizcaya

Finalmente, Vizcaya, por el Decreto Foral 3/1993, de 22 de junio, y por el Decreto foral 107/2001, de 5 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece la normativa sobre la materia.

Además de la sujeción por obligación personal a los residentes en España. Se señala como punto de conexión por obligación real, se grava a los no residentes, residentes en el extranjero, siempre que:

- a) En las adquisiciones de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que en su totalidad estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, y siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en *Vizcaya* fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros territorios históricos.
- b) Percepción de cantidades derivadas de *seguros sobre la vida*, cuando el contrato haya sido realizado en entidades aseguradoras residentes en el territorio vizcaíno o se hayan celebrado en *Vizcaya* con entidades extranjeras que operen en este territorio.

En materia de sujetos pasivos se encuentran tres diferencias con la normativa estatal:

Como en Álava y Guipúzcoa, se regulan expresamente que, las entidades sin personalidad jurídica propia, pero que sean un patrimonio separado o una unidad económica susceptibles de imposición, y adquieran a título gratuito bienes y derechos. Por otra parte, la adquisición por los partícipes o comuneros se imputará de acuerdo con las reglas que hayan llegado, si éstas no constaran o no fueran conocidas por la Administración, por partes iguales.

En tercer lugar, se establece como sujetos sustitutos del contribuyente a los herederos, representantes o administradores de la herencia, cuando se haya establecido un legado de bienes muebles o derechos.

Como exenciones, entre otras, y por no tener equivalencia en el marco estatal:

- a) Las adquisiciones de bienes o derechos, así como las percepciones derivadas de seguros de vida para el caso de muerte, que se hagan en los supuestos de adquisiciones “mortis causa” por el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados o al miembro de una pareja de hecho superviviente.
- b) Las adquisiciones de elementos patrimoniales “inter vivos” y a título gratuito, por el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados, o al miembro de una pareja de hecho.

No obstante lo señalado anteriormente, siempre que se trate de la adquisición por donación o cualquier otro negocio gratuito e “inter vivos” a favor de descendientes o adoptados, que traiga causa en otra adquisición

por parte del donante de los mismos elementos que transmite en los últimos 5 años anteriores a la donación, cuando la previa adquisición sea gratuita y provenga de descendientes o adoptados, tributará por este Impuesto, tomándose el grado de parentesco del primer donante respecto al último donatario.

- c) Las adquisiciones gratuitas de la titularidad o del usufructo de terrenos para completar una explotación prioritaria y la adquisición en los mismos casos de una explotación agraria por un agricultor joven para constituir una explotación prioritaria, siempre que, en ambos casos, se haga constar en la escritura la indivisibilidad de la finca y que se mantendrá en explotación durante los 5 años siguientes a su adquisición, salvo caso de fuerza mayor.
- d) Las cantidades percibidas por seguros de vida cuando se concierten para actuar de cobertura de una operación principal de carácter civil o mercantil.
- e) La adquisición lucrativa (inter vivos o mortis causa) de terrenos, que se realice para completar bajo una sola linde, la superficie suficiente para constituir una explotación prioritaria, siempre que se establezca su indivisibilidad en documento público durante cinco años.
- f) Las transmisiones lucrativas del pleno dominio o del usufructo vitalicio de la casería y sus pertenencias a favor de los parientes tronqueros, siempre que estuviera destinada a su explotación agrícola, forestal o ganadera y el transmitente la lleva a cabo de manera personal.

En relación con la base imponible, al igual que Álava y Guipúzcoa, no se incluye el *ajuar doméstico*, ya que no hay norma que así lo indique. En materia de comprobación de valores, a diferencia del Estado, se tomará como valor el comprobado aunque el declarado sea superior a aquél. Por lo que se separa de la regulación estatal donde el valor declarado prevalece sobre el comprobado si fuese superior, artículo 18.3 de la L.I.S.D.

En la legislación estatal el *ajuar doméstico* se estima a tanto alzado en el 3% del caudal relicto. Cuando el valor de dicho ajuar es superior a dicho valor se valora por su valor de mercado. Criterio aplicable también si se demuestra que su valor de mercado es inferior al 3% mencionado.

También, en las donaciones de bienes comunes de la sociedad conyugal, siendo el grado de parentesco distinto en cada uno de los cónyuges, por lo que se establece que se hagan dos liquidaciones y se sumen las cuotas. Además la Diputación tiene la posibilidad de adquirir aquellos bienes cuyo valor comprobado exceda en un 50 % el valor declarado por el contribuyente y siempre que fuera inferior al que se deduciría de las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio⁶⁵⁵. Contenido semejante al antiguo artículo 19 de la ley 29/1987, hoy derogado.

En materia de reducciones, se establecen las siguientes:

- a) El 90% en las herencias y legados de la Deuda de cualquier clase emitida por la C.A. del País Vasco, Diputaciones Forales o Entidades Locales de

⁶⁵⁵ Artículo 17 del Decreto foral 3/1993.

- los territorios históricos, siempre que hubieran sido poseídos por el causante con un año de antelación a su fallecimiento.
- b) Reducción del 95% del valor de la vivienda por actos “inter vivos o mortis causa”, de su usufructo o de su nuda propiedad, siempre que el adquirente hubiera convivido con el transmitente durante los dos años anteriores a la transmisión. Esta reducción tiene un límite de 200.000€. Se ha eliminado la referencia al parentesco, por lo que puede ser disfrutada por cualquier persona que, simplemente, adquiera la vivienda y hubiera convivido con el fallecido los dos años anteriores a su muerte. Regulación que es más comprensible en relación con el artículo 47 del texto constitucional.
- c) Las reducciones por grupos de parentesco a efectos de sucesiones y de seguros de vida, en función del grado de parentesco son:
- Grupo I: adquisiciones por colaterales de segundo, reducción de 36.000€.
 - Grupo II: colaterales de tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad, incluidos los resultantes de la constitución de la pareja de hecho por aplicación de la Ley 2/2003 de la Comunidad autónoma vasca. Reducción 18.000 €.
 - Grupo III: adquisiciones de colaterales de cuarto grado, grados más distantes y extraños, no tienen derecho a reducción.
- d) En las percepciones derivadas de seguros de vida, para caso de muerte, se aplican según los grados de parentesco las siguientes reducciones: para los grados I y II el 50% de reducción y para el III, el 10% de reducción. Reducción que será del 100% cuando se deriven de actos de terrorismo o por los servicios prestados en misiones internacionales humanitarias o de paz de carácter público.
- e) Además, de lo anterior, las personas con minusvalías que den derecho a deducción en el I.R.P.F., además de las deducciones por grado de parentesco, podrán reducir la base en 72.000€.
- f) Una reducción del 95% en las adquisiciones “mortis causa”, del valor de los bienes, derechos o participaciones en empresas o negocios o de derechos de usufructo sobre los mismos, que gocen de la exención prevista en el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando sean adquiridos por parientes colaterales de hasta el tercer grado con el causante (siempre que no existan descendientes) y se mantengan en su patrimonio durante el período de 5 años, salvo que falleciera con anterioridad.
- g) Reducciones del 90% por actos “inter vivos o mortis causa” en las adquisiciones lucrativas del pleno dominio o del usufructo vitalicio, de explotaciones agrarias en su integridad por un titular de una explotación agraria prioritaria, que no se altere con la adquisición, así como de una finca rústica o parte de una explotación agraria por el titular de una explotación prioritaria, y del 50% de los terrenos para formar bajo una sola linde una explotación. Finalmente, las reducciones entre el 90%, 75% ó 50% en las adquisiciones de fincas de explotación forestal, según la clasificación de las mismas.

Para liquidar el Impuesto, al igual en que las otras dos Diputaciones, no se suman las cantidades que se perciban por sucesión y las derivadas de contratos de seguros de vida, que se liquidan por separado. No existe, a diferencia de la legislación estatal, coeficientes o porcentajes en función del patrimonio preexistente o por parentesco. Existen varias tarifas que varían en función de los grupos de parentesco.

En materia de gestión del Impuesto, la regla general es la autoliquidación por el sujeto pasivo en caso de seguros de vida y adquisiciones gratuitas e “inter vivos”. Mientras que en las adquisiciones “mortis causa” rige la regla de la declaración.

Los plazos para las adquisiciones “mortis causa” y seguros de vida es 1 año a partir del fallecimiento del causante. En los restantes casos son 30 días hábiles desde la celebración del acto o negocio de que se trate.

B) Comunidad Autónoma de Navarra

La norma fundamental en materia tributaria es el Convenio Económico. Este régimen foral supone una reducción importante del gravamen en relación con el *Impuesto de Sucesiones* estatal. El régimen foral en la Comunidad foral de Navarra se encuentra regulado en la Ley 28/1990⁶⁵⁶, de 26 de diciembre, que aprueba el Convenio Económico con la citada Comunidad.

Armonización con la normativa estatal:

No se prevén límites concretos sobre la normativa Navarra en la relación a este Impuesto, así el artículo 1 de la citada ley atribuye a dicha Comunidad, la potestad de mantener, establecer y regular su propio sistema tributario. Con el respeto a los siguientes principios⁶⁵⁷:

- Solidaridad y respeto a los Convenios internacionales suscritos por España.
- La normativa tributaria se adecuará a la terminología y conceptos de la Ley General Tributaria.
- Se establecerá y mantendrá una presión fiscal efectiva global equivalente a la existente en el resto del Estado.
- Respetará la libre circulación y establecimiento de personas, y la libre circulación de bienes, capitales y servicios en todo el territorio español, sin que se produzcan discriminaciones.
- Utilización de la misma clasificación económica.

Respeto a⁶⁵⁸:

⁶⁵⁶ Ley que ha sufrido varias modificaciones, entre ellas por la Ley 25/2003, de 15 de julio, B.O.E. del 16 de julio. La última modificación a través de la Ley 48/2007, de 19 de diciembre, no varía la normativa sobre la materia, aunque modifica el artículo 5 sobre coordinación.

⁶⁵⁷ Artículo 2 y 7 de la Ley Foral 28/1990.

⁶⁵⁸ J. JAVIER, PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, *El Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen foral*, Carta Tributaria, nº 13/2006, Julio, pág. 3.

- Las Instituciones, facultades y competencias del Estado inherentes a la Unidad Constitucional.
- Las competencias estatales.
- Los Tratados o Convenios Internacionales suscritos por España.
- El principio de solidaridad, recogido en la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.

Impuesto convenido

La Ley 28/1990 define el Impuesto de Sucesiones y Donaciones como un tributo convenido de normativa autonómica, ostentando la Diputación Foral de Navarra la capacidad normativa sobre este tributo así como la administración del mismo.

El artículo 31 de la Ley 28/1990, somete a tributación en Navarra,

- 1.- La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y las cantidades percibidas de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra. Así como cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero y conserve su condición política de navarro de acuerdo con el art. 5º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. Sin establecer un plazo mínimo.
- 2.- En las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “*inter vivos*”, cuando éstos radiquen en territorio navarro, y en las de los demás bienes y derechos, cuando el donatario o el favorecido por ellas tenga su residencia habitual en dicho territorio. A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.
- 3.- En los supuestos no contemplados en párrafos anteriores, *cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero* y la totalidad de los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o con entidades extranjeras que operen en él.

Con respecto a lo señalado anteriormente, dicha regulación se asemeja, a los puntos de conexión señalados en la Ley 21/2001, respecto al territorio común, y a los recogidos en el Concierto Vasco, aunque no exactamente. Sin embargo, no se recoge la cautela establecida en las dos normas mencionadas, respecto a las personas que hayan tenido su residencia en Navarra solamente desde el último ejercicio. Por lo que basta con residir durante el último año en Navarra para que se exija el tributo por la Diputación Foral de Navarra, con la consiguiente aplicación de su normativa específica.

Esta regulación choca con la establecida con el resto de España⁶⁵⁹ y puede inducir a que determinadas personas trasladen su residencia a Navarra para poderse beneficiar del régimen establecido en ese territorio, lo que ha

⁶⁵⁹ J. JAVIER, PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, “El Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen foral”, *Carta Tributaria*,..., cit., pág. 4.

determinado la reacción normativa de las Comunidades limítrofes, Cantabria y La Rioja, con un régimen beneficioso en relación con esta tributación, al mismo tiempo que para evitar los traslados basados, exclusivamente, en el señalado tratamiento fiscal. Por el contrario, tanto la Comunidad vasca como el territorio común exigen para aplicar dicha normativa autonómica que el causante o el donatario de bienes muebles, viniera residiendo en su territorio desde cinco años antes del devengo del impuesto.

El Convenio instituye una Junta Arbitral para la resolución de los conflictos de aplicación de los puntos de conexión anteriores, formada paritariamente por representantes de la Comunidad y el Estado, siendo sus acuerdos recurribles en vía contenciosa-administrativa ante el Tribunal Supremo.

La normativa sobre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se reguló en el Acuerdo de la Diputación Foral de 10 de abril de 1970, modificado por la Ley 9/1992, de 23 de junio⁶⁶⁰, que adaptó el Impuesto de Sucesiones a la Ley estatal 29/1987, del Impuesto de Sucesiones. Actualmente está regulado en el Decreto Foral 250/2002, de 16 de diciembre, que aprueba el nuevo texto refundido. La normativa Navarra recoge los tres supuestos de hechos imponible señalados por el Estado, más dos que se refieren a los contratos de seguros de vida para el supuesto de sobre vivencia del asegurado, siempre que el beneficiario no sea contratante y los contratos de seguro para caso de muerte en que el asegurado no sea el contratante, que están señalados en la normativa estatal en el Reglamento del Impuesto.

Respecto de las presunciones de hechos imponible, existen diferencias, así en la normativa foral se presume que existe hecho imponible cuando:

- Resulte de los Registros Fiscales una disminución del patrimonio de una persona y el incremento del patrimonio del cónyuge, pareja estable o sus descendientes o de los cónyuges, parejas estables o hijos de éstos, durante el plazo de 2 años.
- Cuando fallecida una persona sin cónyuge o pareja estable y sin hijos, de los mismos datos anteriores derive la existencia de disminuciones de patrimonio del causante y, simultáneamente, o en el plazo de 3 años se produzca un incremento de los herederos o legatarios.
- Resulte de las investigaciones de la Administración un alta en el Impuesto de Actividades Económicas del ascendiente o cónyuge en el mismo negocio en que se hubiera dado de baja su correspondiente descendiente, cónyuge o pareja estable.

Se establece como sujetos pasivos del contribuyente a los herederos, representantes o administradores de la herencia, cuando haya establecido un legado de bienes muebles o derechos. Aunque los obligados a soportar el Impuesto son los legatarios.

Entre las particularidades deben destacarse:

La normativa tributaria recoge un gran número de *exenciones*, desconocidas en la normativa estatal, declarándose exentas:

⁶⁶⁰ Artículo 48, BOE, 3 de septiembre de 1992.

Mortis Causa:

- Las adquisiciones gratuitas de fincas rústicas o explotaciones agrarias de acuerdo con lo establecido en la normativa sobre esta materia.
- Las adquisiciones “mortis causa” de obligaciones y bonos de bancos Industriales o de negocios, siempre que hubieran sido adquiridos por el causante antes de 24 de junio de 1992.
- Las transmisiones “mortis causa” por el cónyuge ascendientes y descendientes por consanguinidad, y parientes colaterales hasta el 3 grado, de lo que se conoce como *empresa familiar*, los bienes o derechos afectos a una actividad económica realizada por el causante o participaciones en entidades que realicen dicha actividad y de acuerdo con la “norma foral sobre el Patrimonio”, convirtiendo en exención las reducciones de la normativa estatal sobre este extremo. Las diferencias fundamentales son que incluyen siempre a los colaterales hasta el tercer grado, haya o no ascendientes o descendientes; la exigencia de que se viniera ejerciendo la actividad o poseyendo las participaciones con cinco años de antelación al fallecimiento y que se mantenga la adquisición durante solamente cinco años.
- Determinados vehículos por parientes cercanos.

Inter vivos:

- Las transmisiones y demás actos y contratos que, en el ámbito de transacciones “*inter vivos*”, tengan por exclusivo objeto salvar la ineficacia de actos anteriores por los que ya se hubiera satisfecho el impuesto o estuvieran afectos por vicio que implique su inexistencia o nulidad.
- Fincas rústicas o explotaciones agrarias, así como los vehículos a favor de las personas antes citadas para el caso de fallecimiento.

La base imponible es similar a la normativa estatal en su composición y reglas de integración, aunque se excluye de dicha integración el ajuar doméstico⁶⁶¹. Se compondrá del valor de los bienes y derechos minorados por las cargas y deudas existentes.

En Navarra no existen reducciones por parentesco, que se tendrá en cuenta para fijar la tarifa aplicable.

En cuanto a las reducciones objetivas, se ha establecido una reducción del 95% para las adquisiciones “*inter vivos*” o “*mortis causa*” de terrenos declarados como espacios naturales protegidos o propuestos como lugares de interés comunitario de la *Red Ecológica europea Natura 2000*.

En cuanto a las reducciones a aplicar en caso de percepción de cantidades por seguros de vida, se prevé una reducción del 90% para el ascendiente o descendiente por afinidad, del 50% a favor del colateral de segundo grado, del 25% para el colateral del tercero y cuarto grado, y del 10% para el resto.

⁶⁶¹ J. JAVIER, PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, “El Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de régimen foral”, *Carta Tributaria*,..., cit., pág. 7.

La cuota se halla mediante la aplicación de varias tarifas, que se aplican en función del parentesco del adquirente con el causante, equiparando a los miembros de parejas estables a los cónyuges. Las tarifas, además de los grados de parentesco, tienen en cuenta, en la segunda tarifa, el que la adquisición sea “mortis causa” y se agrupan en las siguientes:

- Cónyuges, parejas estables, ascendentes o descendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados.
- Ascendentes y descendientes por afinidad y colaterales de hasta el tercer grado cuando adquieran “mortis causa”.
- Ascendentes y descendientes por afinidad.
- Colaterales de segundo grado.
- Colaterales de tercer grado.
- Colaterales de cuarto grado.
- Colaterales de grados superiores al cuarto y extraños.

Las tarifas no tienen el carácter progresivo por tramos, sino que se aplican de forma fija sobre el total de la base (aplicándose el tipo a toda la base, existiendo una previsión para evitar el error de salto), teniendo derecho, los cónyuges, parejas estables, ascendentes o descendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados, a la aplicación de un tipo del 0,080% sobre dicha base imponible. Con lo que se les garantiza la exención.

No existen *coeficientes* en función del *patrimonio preexistente* del adquirente ni porcentajes sobre la cuota íntegra, por lo que coincide sobre la cuota a ingresar. Al no existir, en cuanto a la gestión, el *sistema de autoliquidación*, será la propia Administración Tributaria Navarra, sobre la base de la declaración oportuna, realice la liquidación correspondiente. Los plazos de presentación son en transmisiones “mortis causa” de seis meses desde la muerte del causante si falleció en España y 10 meses si falleció en el extranjero, en los demás casos el plazo es de dos meses.

La exención de las transmisiones “mortis causa” e “inter vivos” a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, cuando estos hechos impositivos están sujetos en la normativa común, supone un tratamiento desigual con relación a la normativa estatal. Sin embargo, las nuevas regulaciones autonómicas en, Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Murcia, Madrid, La Rioja y Comunidad Valenciana, han variado esa apreciación.

En resumen, las exenciones previstas en las Normas Forales, producen como resultado la práctica inaplicación del Impuesto de sucesiones cuando el causante tenga su residencia en dichos territorios, alterando la incidencia efectiva del tributo, pudiendo fomentar que los sujetos pasivos intenten modificar su residencia con el ánimo exclusivo de escapar a la fiscalidad de esta clase de transmisiones. Lo cual ha producido la reacción de las Comunidades Autónomas limítrofes.

La reciente Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, así como al Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, no han modificado la normativa aplicable con

relación a este gravamen, permaneciendo vigente la anterior regulación señalada.

4.2.3. REGULACIÓN NORMATIVA EN LAS COMUNIDADES DE TERRITORIO COMÚN

ANDALUCÍA

La Comunidad Autónoma de Andalucía cuenta con competencias normativas tras la Ley 21/2001 que regula el nuevo sistema de financiación, habiendo dictado la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, que incluye medidas respecto a las reducciones de la base imponible del impuesto, definiéndose como mejora de las reducciones estatales de la base imponible, salvo las reducciones propias y personales por parentesco con el causante por la Ley 18/2003, así como la reducción propia por la adquisición “mortis causa” de la empresa familiar y establecida por la Ley 12/2006, de 27 de diciembre.

Reducciones Personales:

El artículo 3 de la Ley 18/2003, de 29 de diciembre, introdujo *una Reducción propia y mejora* en la normativa de dicha Comunidad. Una reducción propia y variable (cuya aplicación determine una base liquidable igual a cero) para las sucesiones con los siguientes requisitos: que se trate de familiares de los grupos de parentesco I y II; que la herencia no supere los 500.000€.; que la base imponible no sea superior a 125.000 €. y que el patrimonio preexistente se encuentre en el primer tramo de los previstos en la ley (402.678,50€), aplicándose también aunque se supere el límite de 500.000 € de la herencia, siempre que se cumplan los otros límites. Con lo que quedan fuera de tributación las adquisiciones lucrativas y “mortis causa” inferiores a 125.000 € y no exista un patrimonio preexistente superior a 402.678,50 euros.

También, el artículo 1 de la Ley 3/2004, ha introducido una *mejora* de reducción en las adquisiciones “mortis causa” de los discapacitados, incluyendo a las percepciones por seguros de vida, cuando tengan un grado igual o superior al 33% y al 65% y siempre que su base imponible no sea superior a 250.000 €, que deben hacer que su base liquidable sea cero.

El artículo 8 de la Ley 10/2002, *sobre Mejora de las reducciones de la base imponible mediante equiparaciones*, establece la equiparación de las personas unidas de hecho e inscritas en el Registro de Uniones o Parejas de hecho de la C.A. de Andalucía a los miembros del matrimonio. También, se equiparan las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptados, así como a los adoptantes las personas que realicen el acogimiento familiar permanente o preadoptivo.

Dichas equiparaciones deben aplicarse a todas las reguladas en el artículo 20, tanto “mortis causa”, como “inter vivos” y asimismo se deben aplicar a la aplicación de los coeficientes multiplicadores regulados en el artículo 22 de la L.I.S.D.

Reducciones Objetivas:

El artículo 9 de la Ley 10/2002 regula una *mejora en la reducción de la vivienda habitual del causante*, que eleva el porcentaje de reducción al 99,99% del valor de la vivienda habitual del causante, cuando el adquirente tuviera, asimismo, su residencia habitual en dicha vivienda en la fecha de fallecimiento. De acuerdo con lo que debería ser el objetivo de esta reducción, la de facilitar el acceso a la titularidad de la vivienda habitual en concordancia con el mandato constitucional y de no de primar una determinada forma de ahorro.

En cuanto a la Reducción por la transmisión de la empresa familiar, el artículo 4 de la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, establece una “mejora” de la reducción con la exigencia de mantenimiento de 5 años, prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, para empresas individuales, negocios profesionales, y de participaciones en entidades con domicilio fiscal y, en su caso social en la en territorio de la Comunidad. Así como, una reducción “propia” del 99% por la adquisición “mortis causa” de empresas individuales, de negocios profesionales y participaciones en entidades, igualmente, con domicilio fiscal y, en su caso social en la en territorio de la Comunidad, sin que se exijan más requisitos (porcentaje de participación, principal fuente de renta). Para poder disfrutar esta reducción, debe mantenerse los requisitos durante los cinco años siguientes al fallecimiento. En el caso de participaciones, la reducción se limita a entidades de reducida dimensión conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades⁶⁶² (sin mayores requisitos como porcentaje de control, ingresos), lo que plantea el problema de su aplicación a las empresa individuales y aquellas entidades sin personalidad jurídica. Además, el requisito de el domicilio fiscal y, en su caso social, deba estar en la Comunidad (tanto para las empresas como para las entidades), así como deba mantenerse en un determinado plazo, plantea un problema desde el punto de visto constitucional y comunitario. Cuando las empresas individuales y los negocios profesionales, no tienen domicilio fiscal, como tales, salvo que se considere el de la lugar de realización de la actividad, o más correctamente el de su titular de acuerdo con el artículo 48 de la L.G.T..

En cuanto a la Comprobación de valores, de acuerdo a los artículos 23 a 26 de la Ley 10/2002, se establece que para valorar los elementos patrimoniales se podrán aplicar cualquiera de los medios establecidos en el artículo 57 de la L.G.T., concretando que, cuando se utilice para determinar el valor real de los bienes de naturaleza urbana se podrá estimar a partir del valor catastral que figure en el Registro. Además, se aplicará al valor catastral un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado establecido por la normativa reguladora de dicho valor: Dentro del medio de valoración por referencia a valores de registros fiscales, el coeficiente que se utilice para determinar el valor final deberá tener en cuenta la antigüedad de la ponencia de valoración. Sin embargo, en contra de lo establecido en la L.G.T. será la Consejería de Economía y Hacienda la que publicará anualmente los coeficientes aplicables al valor catastral y la

⁶⁶² Art. 108.1 del RDL 4/2004, de 5 de marzo, importe neto de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros el período impositivo anterior.

metodología para su obtención⁶⁶³, lo que contraviene al artículo 57.1b) de la L.G.T., ya que corresponde al Ministro de Economía y Hacienda su aprobación de acuerdo con el artículo 158.1 del Real Decreto 1065/2007 en el ámbito de las competencias del Estado. Cuando el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no se ha cedido la competencia para determinar los criterios sobre la comprobación de los valores, señalando el artículo 47.1.a) en que la incoación de los expedientes de comprobación de valores, las Comunidades utilizarán los mismos *criterios que el Estado*.

En cuanto a los precios medios de mercado de inmuebles, la Consejería de Economía y Hacienda podrá desarrollar reglamentariamente los procedimientos para obtener estos valores mediante una metodología para la determinación del precio del metro cuadrado. Lo que puede entrar en contradicción con lo señalado en el artículo 57 de la L.G.T., con relación al artículo 158. 2 del Real Decreto 1065/2007, al señalar que la Administración tributaria competente podrá aprobar y publicar la metodología o el sistema de cálculo utilizado para determinar dichos precios medios en función del tipo de bienes, así como los valores resultantes. En el ámbito de competencias del Estado la aprobación corresponderá al Ministro de Economía y Hacienda mediante Orden y no a la citada Consejería.

Con relación al dictamen de peritos de la Administración, se determina que contendrá los datos objetivos utilizados para la identificación del elemento patrimonial, obtenidos de la documentación que permita su individualización, añadiendo que también pueden ser utilizados: precios medios de mercado, precios de venta de anteriores enajenaciones de los mismos bienes o de otros de análogas características situados en la misma manzana o polígono; valor asignado en la hipoteca para subasta de las fincas hipotecadas; valor de los certificados de tasación hipotecaria o el valor catastral. En relación con el dictamen de peritos, otorga una cierta libertad de acción, por lo que al incluir la C.A. restricciones para considerar individualizado un inmueble, no se ajusta a lo que la doctrina administrativa y la jurisprudencia han considerado que debe realizarse mediante la inspección personal del perito de la Administración⁶⁶⁴. En resumen, los medios de comprobación utilizados al entrar en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones pueden sobrepasar las competencias normativas establecidas por la Ley 21/2001. Junto con la tasación pericial contradictoria, así mismo se regula la información de los valores de los bienes inmuebles que realizará la propia Consejería, así como el suministro de información por Registradores de la Propiedad y Mercantiles.

En Andalucía, finalmente, es obligatoria la autoliquidación del Impuesto.

ARAGÓN

El Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, que aprobó el Texto Refundido de las disposiciones dictadas en materia de tributos cedidos,

⁶⁶³ Orden de 22 de diciembre de 2006 (BOAJA 30-12-2006) para el año 2007.

⁶⁶⁴ *Tratándose de una valoración que se refiera a un bien o derecho individualizado se harán constar las características físicas, económicas y jurídicas que según la normativa aplicable hayan de considerarse para determinar el valor del bien o derecho*, señala el artículo 158.3 del Real Decreto 1065/2007.

modificado por la Ley 19/2006, de 29 de diciembre, y la Ley 8/2007, de 29 de diciembre, señala como *reducciones propias y mejoras de la base imponible*, las siguientes:

a) *Reducciones Personales*: se establecen las siguientes reducciones.

- Del 100% de la base en las adquisiciones hereditarias por hijos del causante menores de edad, no superando el importe de la reducción los 3.000.000 euros.
- Del 100 de la base imponible de las adquisiciones hereditarias que corresponda a personas con un grado de discapacidad igual o superior al 65%.
- Del 100 de la base imponible correspondiente al cónyuge e hijos del fallecido, incluida la relativa a pólizas de seguros de vida, con los siguientes requisitos:
 - La reducción sólo será aplicable cuando el importe total del resto de las reducciones de la base imponible sea inferior a 150.000€. (no computándose la relativa al seguro de vida).
 - El importe de esta reducción, sumado al de las restantes reducciones aplicables por el contribuyente, excluida la relativa a los beneficiarios de seguros de vida, no podrá exceder de 150.000€. En caso contrario, se aplicará esta reducción en la cuantía correspondiente hasta alcanzar dicho límite.
 - *El patrimonio preexistente* del contribuyente no podrá exceder de 402.678,11€.
 - *En el caso de que el fallecido tuviera hijos menores*, el límite de 150.000 € antes señalado se incrementará al doble de dicha cantidad por cada hijo menor de edad que conviva con cada cónyuge.
 - *Los nietos de causante* podrán gozar de la reducción cuando hubiera premuerto su progenitor y éste fuera hijo del causante. Para los contribuyentes que cumplan los requisitos de los apartados anteriores *y tengan una discapacidad igual o superior al 33% e inferior al 65%*, los límites cuantitativos anteriores serán de 175.000 euros.

b) *Reducciones Objetivas - Empresa familiar*:

Reducción “inter vivos de la empresa familiar”

Se ha establecido una mejora de la reducción estatal e *“inter vivos por la empresa familiar”*, por el 96% de la base imponible a los parientes más cercanos del donante (cónyuge, descendientes o adoptados del donante), en transmisiones gratuitas e *“inter vivos”*, de empresas individuales y exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio los dos años anteriores, participaciones exentas en el I.P. en el momento de la donación, con la obligación de que el donatario mantenga lo adquirido durante los 5 años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación.

Reducción por la adquisición “mortis causa” de empresas individuales o participaciones:

Si existe cualquier derecho sobre una empresa individual, negocio profesional y participaciones en entidades por parte del cónyuge o descendientes (en su defecto, ascendientes y colaterales hasta el 3º grado) y que hayan estado exentos del I.P. durante los 2 años anteriores al fallecimiento, puede aplicárseles en la sucesión una reducción del 96% de su valor neto que, incluido en la base imponible, proporcionalmente corresponda al valor de los bienes. Con el requisito de que se mantenga la afectación de dichos bienes a una actividad económica de cualquiera de los causahabientes durante los cinco años siguientes al fallecimiento, sin que su aportación a una sociedad, cuando las acciones recibidas a cambio cumplan los requisitos de exención del artículo 4 de la L.I.P. durante el plazo de 5 años, de conformidad con la normativa estatal.

Para las participaciones, deben estar exentas del I.P. en la fecha de fallecimiento, no obstante cuando se tenga parcialmente derecho a la exención, también será aplicable, en la misma proporción, esta reducción, y el porcentaje del 20% se computará conjuntamente con el cónyuge, ascendientes, descendientes y colaterales de hasta el 4º grado del fallecido (frente al 2º grado de la normativa estatal), siempre que se trate de entidades cuya *actividad económica, dirección y control radique en dicha Comunidad* (lo que plantea un problema de constitucionalidad y de derecho comunitario). La adquisición debe mantenerse 5 años pero en caso de fusión, escisión, canje de valores, aportación no dineraria o similar, *“no se mantuvieran las participaciones recibidas, no se perderá el derecho de reducción excepto si la actividad económica, su dirección y control, dejaran de estar radicados en la mencionada Comunidad”*, con las mismas objeciones sobre su posible inconstitucionalidad o afectar al derecho comunitario. En este caso, el parentesco por afinidad no se perderá por fallecimiento del cónyuge que sirve de nexo salvo segundas nupcias.

c) Donación de dinero para adquisición de vivienda habitual del descendiente.

Se ha establecido una reducción propia del 95% de la base imponible, con los siguientes requisitos para su aplicación:

- El donatario no deberá superar los 35 años (salvo que tenga un grado de discapacidad del 65%), sin que pueda superar la suma de la parte general y especial de la base imponible 30.000€.
- La base de la reducción, haya una o varias donaciones, no podrá exceder de 50.000€, salvo que tenga una discapacidad igual o superior a 65% en cuyo caso el límite es de 100.000€.
- El dinero debe destinarse a la vivienda habitual en concordancia con el precepto constitucional de acceso al citado bien.

Las citadas reducciones se introducen en la regulación del I.P., para lo que no son competentes las CC.AA., como es regular el grupo de parentesco que pueden tener acciones o participaciones de la entidad a efectos del cálculo del 20% de capital que se exige como mínimo para estar exento de este impuesto. Tampoco se explicita a qué parientes se refiere, si a los consanguíneos, afines o adoptados o a todos. También regula la forma de aplicar las reducciones del I.S.D. en el supuesto de fiducia aragonesa. Así, se aplicarán provisionalmente las bonificaciones fiscales que correspondieran en la adquisición sucesoria mediante fiducia, la definitiva procedencia de la aplicación de las reducciones quedará condicionada a que el elemento patrimonial objeto de la reducción forme parte de la herencia una vez liquidada la comunidad conyugal y, siempre, que el mencionado bien o derecho se adjudique a una persona que tenga derecho a tal reducción. Además, las autoliquidaciones que se presenten en ocasión de una herencia pendiente de ejecución fiduciaria pueden ser pagadas con cargo al caudal relicto.

También, se ha regulado cuestiones sobre la gestión del Impuesto, estableciendo obligaciones de información para notarios y registradores en relación con este tributo y otros tributos estatales cedidos, así como el procedimiento de la tasación pericial contradictoria. La normativa admite dicho procedimiento, reservándose el interesado el derecho a la tasación pericial contradictoria cuando estime que la notificación no contiene expresión suficiente de datos o motivo tenidos en cuenta para elevar los valores declarados, separándose de lo señalado por el artículo 135 de la L.G.T. Se ha regulado que para poder disfrutar de los beneficios fiscales, que dependan del cumplimiento de requisitos o de asumir algún compromiso, debe optarse en el período voluntario de declaración, no pudiéndose solicitar posteriormente. Asimismo, si debe optarse por una reducción estatal o autonómica, debe hacerse en el mismo período de declaración, aunque cuando dependa de requisitos o compromisos del contribuyente, se aplicará la del Estado.

ASTURIAS

Tras la Ley estatal 21/2001, se ha dictado la Ley 15/2002, de 27 de diciembre, de Medidas Presupuestarias, Administrativas y Fiscales, en la que se establece unas mejoras de las reducciones estatales al ampliar las personas que pueden gozar de la aplicación de las reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987. La ampliación se efectúa mediante la equiparación a los cónyuges de los miembros de las parejas estables definidas en la Ley del Principado de Asturias 4/2002, de 23 de mayo, de parejas estables; la equiparación de las personas que sean objeto de acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptados y de las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo a los adoptantes.

Se estableció que estas equiparaciones también tengan efectos respecto a los coeficientes multiplicadores del I.S.D. Sobre estas equiparaciones cabe afirmar que son válidas a efectos del I.S.D., pero que no desplegarán efectos en el I.P. para la composición del grupo familiar.

Reducciones propias:

Reducciones Objetivas: empresa familiar y vivienda

Empresa familiar. El artículo 12 de la ley 15/2002, establece una *reducción propia* del 99% de la base imponible del I.S.D. para las transmisiones “*mortis causa*” de empresas individuales o negocios profesionales situados en su territorio, siempre que se den determinadas circunstancias. Exención en el I.P., mantenimiento de la adquisición durante el plazo de 10 años (salvo fallecimiento) y del domicilio fiscal en territorio de la Comunidad (lo que puede contravenir la libertad de establecimiento⁶⁶⁵), adquisición por el cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, y colaterales, por consanguinidad, hasta el tercer grado del causante, que su valor no supere los 3 millones de euros.

Esta reducción se declara incompatible con las del Estado para las transmisiones reguladas en el artículo 20.2.c) de la L.I.S.D.

Vivienda. Asimismo, se ha establecido una tabla regresiva para la reducción de la base para la adquisición “*mortis causa*” de la vivienda habitual del causante, que va desde el 99% para los primeros 60.000 €, hasta el 95% para lo que supere los 180.000 €.

Bonificaciones:

La Ley 11/2006, de 27 de diciembre, ha establecido una bonificación para los cónyuges e hijos mayores de edad, del 100% de la cuota que resulte después de aplicar las deducciones estatales y autonómicas que, en su caso, resulten aplicables siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la base imponible sea igual o inferior a 125.000 euros.
- b) Que el patrimonio preexistente del heredero no sea superior a 402.678,11 euros.

Esta bonificación será aplicable al sujeto pasivo, cualquiera que sea su parentesco que tenga una minusvalía superior al 65% y que su patrimonio preexistente no sea superior a 402.678,11 euros.

Coeficientes Multiplicadores:

Desde el 1 de enero de 2004, se establecen nuevos coeficientes multiplicadores de la cuota íntegra para los sujetos del Grupo I de parentesco⁶⁶⁶, con unas cuantías que al actuar como reductores, *prácticamente, eliminan el gravamen para dicho colectivo*. Coeficientes:

⁶⁶⁵ L. MÓNCHÓN LÓPEZ, “Panorama actual de la Imposición sobre las sucesiones”, *Tribuna Fiscal*, nº 2008, Febrero, pág. 60. Tanto desde el punto de vista constitucional como comunitario.

⁶⁶⁶ Grupo I: Descendientes menores de 21 años.

Cuadro nº 37: Coeficientes multiplicadores:

Patrimonio Preexistente en euros	Grupo I
De 0 a 402.678,11	0,0000
De más de 402.678,11 a 2.007.380,43	0,0200
De más de 2.007.380,43 a 4.020.770,98	0,0300
Más de 4.020.770,98	0,0400

Por otra parte, ha regulado cuestiones sobre la gestión del Impuesto, estableciendo obligaciones de información para notarios y registradores en relación con este tributo y otros tributos estatales cedidos.

Regulación a tener en cuenta si se va a liquidar una sucesión “*mortis causa*”, una transmisión gratuita e “inter vivos” o una percepción de un contrato de seguro de vida, cuando el tomador o el asegurado, si se trata de seguros colectivos, sea persona distinta del beneficiario, en esta C.A.

BALEARES

La Ley 22/2006, de 19 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ha regulado esa materia en la citada Comunidad Autónoma de la siguiente forma: son mejoras de las reducciones estatales, salvo la reducción por adquisición de determinados bienes y participaciones en áreas de suelo rústico protegido o en áreas de interés agrario que es una reducción propia, así como de la donación de dinero para la compra de la vivienda habitual o la constitución de una empresa.

I.- Mortis Causa:

A) Mejoras de las reducciones estatales

a) Reducciones Personales:

- *Grupo I:* 25.000 €, más 6.250 €. por cada año menor de 21 con un límite de 50.000€.; *Grupo II:* 25.000 €.; *Grupo III:* 8.000 €.; *Grupo IV:* 1.000 €.
- *Adquisiciones por personas con Minusvalía:* además de las reducciones por parentesco, existe una reducción para los sujetos pasivos por obligación personal de 48.000€. (= ó > al 33% de minusvalía), de 300.000€. para (una minusvalía = ó > al 65%), o minusvalía psíquica (= ó > al 33%).

b) Reducciones Objetivas.

Existen las siguientes reducciones objetivas:

- *Vivienda Habitual:* una reducción del 100%, con un límite de 180.000 €. por sujeto pasivo, la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante por el cónyuge, ascendientes o descendientes o pariente colateral mayor de 65 años que hubiera convivido con el causante los 2 últimos años antes de su fallecimiento con una obligación de mantenimiento de 5 años.

- *Seguros de vida*: reducción del 100% con un límite de 12.000 €. a las cantidades percibidas por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, cuando el parentesco con el contratante fallecido sea cónyuge, ascendiente o descendiente.
- *Bienes afectos a actividades económicas o de participaciones sociales*: *reducción del 95%* y se reduce el período de mantenimiento a 5 años de las adquisiciones “mortis causa” de “empresas familiares” cuando la transmisión de las mismas deba tributar en Baleares y sin que pueda realizarse una minoración sustancial de su valor.
- Reducción del 99% por adquisición de *bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural* de las Islas Baleares por el cónyuge o descendientes, lo que podría constituir una discriminación según donde estén situados los bienes, contraria al art. 19.2 de la L.O.F.C.A. Reducción que disminuye al 95% en el caso de bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio de las Comunidades Autónomas.
- Reducción por *transmisión consecutiva* de unos mismos bienes en el período de 12 años en dos o más transmisiones entre descendientes por causa de muerte, se reduce el importe de las transmisiones precedentes.

B) *Reducciones Propias*

a) *Reducciones Autonómicas*:

Se mantiene la reducción autonómica que establece que, cuando en la base imponible de una adquisición por *causa de muerte* que corresponda a los cónyuges, ascendientes o descendientes del causante esté incluido el valor de un terreno situado en determinadas áreas de suelo protegido de Baleares, o bien es un área de interés agrario, también, situada en dicha Comunidad, se puede aplicar a la base imponible una reducción, con independencia de las ya existentes en la legislación estatal o autonómica, del 95% del valor del terreno. Esta reducción se aplicará a aquellas fincas en las cuales, al menos, un 33% de su extensión quede incluida dentro de las áreas de suelo rústico protegido y en proporción a dicho porcentaje, siendo incompatible con cualquier otra reducción estatal o autonómica que recaiga sobre los mismos. Del mismo porcentaje de reducción disfrutarán las adquisiciones “mortis causa” de participaciones en entidades cuyo activo esté constituido por terrenos que cumplan los requisitos anteriores.

b) Además se establecen la siguiente *Bonificación autonómica*:

Para las Adquisiciones “mortis causa” de los sujetos pasivos del Grupo I: 99% de bonificación.

c) *En cuanto a las Deducciones:*

Se ha creado este año la deducción autonómica por adquisiciones por causa de muerte de los grupos I y II, que consistirá en el resultado de restar a la cuota bonificada la cuantía derivada de multiplicar la base liquidable por un tipo porcentual T del 1%: $Da = Cb - (BI \times T)$, siendo Da: deducción autonómica, Cb: cuota bonificada, BI: base imponible y T:0,01. Lo que significa la práctica exención para los citados grupos I y II (cónyuge, ascendientes y descendientes).

C) *Tarifa y Coeficientes Multiplicadores:*

Se establece una tarifa que oscila al igual que la estatal del 7,65% al 34% pero que varía sustancialmente los tramos de la base liquidable haciéndola mucho más benigna. Los coeficientes multiplicadores son casi idénticos a los estatales, variando ligeramente el patrimonio preexistente.

II.- Adquisiciones “inter vivos”.

Se han establecido las siguientes mejoras sobre las reducciones estatales:

A) *Mejoras:*

- Reducción del 95% por adquisición de una empresa o de participaciones. Además, se reduce la edad del donante a 60 años para disfrutar de la reducción en la donación de dichas empresas y se establece un plazo de mantenimiento de 5 años (a menos que fallezca en ese plazo), sin que pueda realizarse una minoración sustancial y debiendo mantener la exención del I. Patrimonio.
- Reducción del 99% por adquisición de *bienes integrantes del patrimonio histórico o cultural de las Islas Baleares* por el cónyuge o descendientes. Reducción que disminuye al 95% en el caso de bienes integrantes del patrimonio histórico español o del patrimonio de las Comunidades Autónomas, lo cual puede afectar al principio de igualdad tributaria, ya que justificación es la misma sobre la base del artículo 46 de la C.E.
- Reducción del 99% de las aportaciones *patrimonios protegidos*.

El patrimonio protegido a que se refiere la Ley 41/2003, se basa en la discapacidad de la persona. Sin embargo, esta reducción no podrá ser disfrutada por los discapacitados (no residentes), sean o no nacionales. Lo que constituye una incongruencia que puede afectar al principio de igualdad, así como de protección a los discapacitados recogía en el artículo 49 del texto

constitucional⁶⁶⁷, así como a la libre circulación de las personas, garantizada por el T.C.E.

B) Reducciones Propias

- *Donaciones de padres a hijos y otros descendientes de dinero o un inmueble para la adquisición de la 1ª vivienda habitual:* se establece una bonificación del 57% de la cuota tributaria del I.S.D. por la donación en escritura pública de dinero para la adquisición de la citada vivienda, siendo el donatario menor de 36 años y con un patrimonio inferior a 400.000 euros en el momento de la formalización de la donación, con un máximo de 60.000 euros de reducción (90.000 en el caso de un discapacitado con una minusvalía superior al 33%). En el caso de la donación de un inmueble para la vivienda habitual del donatario, éste deberá tener menos de 36 años (o discapacitado) y siempre que su renta no sea superior a los 18.000 euros y la vivienda no superior a 180.000€.
- *Donaciones de padres a hijos y otros descendientes para la constitución o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades:* bonificación autonómica de un 57%, siempre que se cumplan determinados requisitos, que se otorga a las donaciones de padres a hijos o a otros descendientes para la constitución o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades.

C) Tarifa y Coeficientes Multiplicadores

La tarifa y los coeficientes son los mismos que para las sucesiones con una Deducción autonómica para los grupos I y II de parentesco del resultado de restar a la cuota líquida la cuantía derivada de multiplicar la base liquidable por un tipo porcentual T del 7%: $Da = CL - (BL \times T)$, siendo Da: deducción autonómica, CL: cuota líquida, BL: base liquidable y T:0,07. Con los efectos similares a los producidos en las sucesiones.

Otros aspectos de interés son las obligaciones a cargo de los Notarios y Registradores de la Propiedad, así como la información sobre el valor de los bienes inmuebles solicitada antes de acabar el plazo de declaración, artículo 50 de la Ley 22/2006 y los *acuerdos de previos de valoración* (artículo 51), que pueden entrar en contradicción con las competencias del Estado de acuerdo con la L.G.T. a efectos de determinar la base imponible del I.S.D. y que pueden ser solicitados por los contribuyentes de este impuesto a la

⁶⁶⁷ Art. 49: Los poderes públicos realizarán una política de previsión, tratamiento, rehabilitación e integración de los disminuidos físicos, sensoriales y psíquicos, a los que prestarán la atención especializada que requieran y los ampararán especialmente para el disfrute de los derechos que este Título otorga a todos los ciudadanos

Administración balear. Acuerdo previo de valoración que solamente se admite por el artículo 91 de la L.G.T., cuando las Leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. Situación que no ocurre en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Por último, se impone como obligación del sujeto pasivo del I.S.D. en Baleares, en los casos de transmisiones “mortis causa”, aportar con la declaración un certificado de la entidad financiera correspondiente de cada cuenta bancaria de la que fuera titular el causante en el que constarán los movimientos del último año anterior a su muerte. Así mismo, recogen los acuerdos de valoración que sólo están previstos en aquellos tributos que así lo tengan establecido (no en el I.S.D.), de acuerdo con la L.G.T.

CANARIAS:

La Ley 12/2006, de 28 de diciembre, ha dejado establecido las siguientes reducciones y bonificaciones.

Mejora en las Reducciones establecidas en la normativa estatal:

A) Mejora en las Reducciones establecidas en la normativa estatal por adquisiciones “mortis causa”

a) Las siguientes reducciones sustituyen a la estatal:

Grupo I: 18.500 €, más 4.600 €. por cada año menos de 21; Grupo II: 18.500 €.; Grupo III: 9.300 €.; Grupo IV: sin reducción.

b) *Por personas con minusvalía:* Además de las reducciones por parentesco, ha introducido una reducción mejorada que sustituye a las estatales en relación con personas discapacitadas con un grado de invalidez igual o superior al 33%, a las que asigna una reducción de 72.000 €, que pasan a ser 400.000 €. si el sujeto pasivo tiene el grado de discapacidad igual o superior al 65%. Reducciones que no pueden disfrutar los ciudadanos no residentes a pesar de su minusvalía.

c) Reducción en la base imponible por adquisición “mortis causa” de *empresas individuales, negocios profesionales, participaciones* en determinadas entidades y vivienda habitual.

- Para las empresas familiares radicadas en su territorio, hay una reducción del 99% de la base imponible del I.S.D. para la adquisición “mortis causa” de la “empresa familiar” o del usufructo sobre la misma, tanto si se trata de empresas o negocios individuales, como si es colectiva, siempre que cumplan determinadas condiciones, exención en el I.P., mantenimiento durante 10 años, empresa con un valor no superior a 3 millones de €. Dados los términos de esta reducción se puede afirmar que es propia de Canarias e

incompatible con la reducción estatal de la empresa familiar. Que la *actividad económica, dirección y control de la empresa individual, del negocio profesional o de la entidad cuyas participaciones se transmiten radiquen en el territorio de la Comunidad Autónoma de Canarias en el momento del fallecimiento y se mantengan en el propio territorio de la Comunidad Autónoma durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante*. Lo que puede violar la *libertad de establecimiento y la libre residencia*, ya que se induce a que la persona afectada localice su residencia en ese territorio .

- Se ha elevado al 99% la reducción por adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante, cuando los adquirentes sean descendientes o adoptados del causante menores de edad y que la vivienda radique en Canarias. Junto con un plazo de permanencia de 5 años para la aplicación de la reducción por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual de la persona fallecida. Exención no aplicable a los no residentes, que no pueden disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos

B) Reducciones y Bonificaciones Propias

- *Reducción de la base imponible correspondiente a la donación de cantidades en metálico con destino a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual*: En las transmisiones “inter vivos” se establece una reducción del 85% sobre las donaciones en metálico por un ascendiente a favor de un descendiente o adoptado menor de 30 años de edad, con el límite de 24.040€. Si el donatario es discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, la reducción será del 90% y el límite 25.242 €, y si su grado de minusvalía es igual o superior al 65% la reducción será del 95% con el límite de 26.444€, siempre que concurren los requisitos establecidos en la normativa canaria.
- *Bonificación del 99,9% para los sujetos pasivos de los Grupos I y II de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones “mortis causa” y de cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario.*
- *Bonificación del 99,9% para los sujetos pasivos de los Grupos I Y II de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones “inter vivos,” siempre que la donación se formalice en documento público.*⁶⁶⁸
- *Bonificación de la cuota*: se establece una bonificación del 99% de la cuota derivada de *seguros de vida* para casos de muerte que se acumulen al resto de los elementos patrimoniales que integran la porción hereditaria siempre que el beneficiario del seguro sea descendiente o adoptado del causante y menor de 21 años.

⁶⁶⁸ Disposición adicional decimonovena de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre.

- Bonificación propia del 100% siempre que el adquirente sea descendiente o adoptado discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 65%.

Por otro lado, respecto a estas reducciones, las personas sujetas a acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados, mientras que las personas que los acogen se equiparan a los adoptantes, sirviendo también estas equiparaciones para la aplicación de los coeficientes multiplicadores.

La Ley 9/2006, estable en su artículo 11, sobre información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, de conformidad con el artículo 90 de la L.G.T., que se refiere a los tributos gestionados por cada Administración. Aunque exige que se solicite por escrito, no vinculándola información sobre el valor cuando el obligado tributario declare otro superior. Además, el apartado 7 de dicho artículo 11 establece que la Administración tributaria Canaria podrá hacer públicos los valores de referencia de los bienes inmuebles basados en registros oficiales de carácter fiscal, pudiendo dichos valores fijarse para todo o parte del territorio. A estos efectos, el artículo 22 señala que el valor que figure en dichos registros y actualizado a la fecha de realización del hecho imponible, se le aplicará un coeficiente multiplicador que tendrá en cuenta el coeficiente de referencia al mercado de dicho valor y la evolución del mercado inmobiliario, correspondiendo a la Consejería de Hacienda la publicación de los coeficientes y la metodología seguida para su obtención. Lo que puede contravenir lo señalado en la L.G.T. en su artículo 57.1.b). A tal efecto el artículo 23 de la Ley 9/2006 crea el registro Fiscal de valores inmobiliarios de Canarias, constituido por un inventario de valores fiscales de transmisión y adquisición de los bienes inmuebles, que tendrá la consideración de registro oficial de carácter fiscal a efectos de lo señalado en el citado artículo 57 y que contendrá su estimación económica de dichos bienes, lo que puede ir en contra de la Ley General Tributaria, que fija como valor de los inmuebles el valor catastral.

CANTABRIA:

La Ley 11/2002, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales en materia de tributos cedidos, se ocupa, entre otros de regular este Impuesto.

A) Mejora de las Reducciones estatales: se han establecido las siguientes mejoras.

a) Reducciones Personales:

En el artículo 1 se regulan todas las reducciones de la base imponible establecidas en la normativa estatal del Impuesto; así se establece, en primer lugar, las reducciones por parentesco y para personas discapacitadas, elevando de forma importante las cuantías establecidas por el Estado.

b) *Reducciones Objetivas:*

- También se mejora el tratamiento que otorga la normativa estatal a los *seguros de vida* percibidos por el cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado del contratante o tomador o del asegurado en los contratos colectivos, que se eleva al 100% de las cantidades percibidas, con el límite máximo del duplo de las cuantías indemnizatorias que se reconocen en el anexo del Decreto 632/1968, tomando los importes anuales actualizados.
- En cuanto a las reducciones por transmisiones “mortis causa” de *empresa individuales, negocio profesional*, entre los que se incluye expresamente, los relacionados con la producción y comercialización en el sector ganadero, agrario pesquero, o *participaciones en entidades* a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, o de derechos de usufructo sobre los mismos, gozarán de una reducción del valor del 98%, siempre que la adquisición se mantenga durante 5 años. Se añade que el adquirente debe ser el cónyuge, descendientes o adoptados del causante, y que si no hubiera descendientes o adoptados, también podrán beneficiarse de la reducción los parientes colaterales de hasta el tercer grado, manteniendo el cónyuge supérstite su derecho a la reducción del 98%. Porcentaje aplicable, también, a la transmisión de la *vivienda habitual* del causante
- Además de regular la reducción de la “empresa familiar” para las transmisiones “mortis causa”, se determina, también, una reducción del 95% en los supuestos de transmisión gratuita e “inter vivos” de este tipo de empresas, entre las que se vuelve a incluir, de forma expresa, las de los sectores anteriormente citados y se limita, en este caso, el beneficio a que la adquisición la realicen, exclusivamente, el cónyuge supérstite, los descendientes o adoptados, exigiendo determinados requisitos.
- También se reduce en un 95% la base en la transmisión de los bienes integrantes del *patrimonio Histórico* español o del de las Comunidades Autónomas. Tanto, en los casos de transmisiones “inter vivos”, como en las transmisiones “mortis causa”, se establece que si se incumplen los requisitos establecidos debe pagarse el impuesto dejado de ingresar, como consecuencia de la aplicación de la reducción practicada y los intereses de demora correspondientes.

El artículo 40 de la Ley 21/2001, en el que se establece que las CC.AA. deben especificar si las reducciones que regulan son propias o está regulando una de las del Estado, la legislación cántabra nada dice, por lo que del análisis de las mismas debe deducirse su naturaleza y alcance.

En cuanto a las reducciones que afectan, tanto a las transmisiones “mortis causa”, como a las “inter vivos” se observa que son *análogas* a las estatales. Pero se aplican las reducciones autonómicas con las condiciones y requisitos de éstas, en vez de las estatales, siendo la C.A. quien debe contestar las consultas sobre su aplicación.

b) Tarifa y Coeficientes multiplicadores:

La citada ley de la C.A. de Cantabria regula a parte de las reducciones, la tarifa del impuesto y los coeficientes multiplicadores y reductores.

Se añade como novedad, la creación de unos coeficientes aplicables a las cuotas de las transmisiones “mortis causa” cuando adquieran las personas integrantes de los grupos I y II de parentesco regulados en la L.S.D., que, de acuerdo con su patrimonio preexistente, disminuyen la cuota en un 99,99%, 99,98%, 99,97% o 99,96%, lo que determina que no tengan que pagar prácticamente el Impuesto. Los coeficientes sobre el patrimonio preexistente son los siguientes:

Cuadro nº 38: Coeficientes multiplicadores

Patrimonio preexistente : euros (*)	Grupo I y II
De 0 a 403.000	0,0100
De 403.000 a 2.007.000	0,0200
De 2.007.000,01 a 4.020.000	0,0300
Más de 4.020.000	0,0400

Se añade la obligación de información que incumbe a los notarios de Cantabria y la regulación de los acuerdos de valoración previa vinculante, que puede solicitarse a la Administración Tributaria cántabra, debiendo presentar las solicitudes por escrito, describiendo de manera detallada el bien y que, en caso de inmuebles, deberá ir firmada por un técnico con titulación adecuada. La Administración en el plazo de 6 meses, debe dictar por escrito el acuerdo de valoración, que tendrá una vigencia de 1 año. Además, el artículo 12 de la Ley 11/2002 establece los acuerdos de valoración de carácter vinculante que los obligados pueden solicitar con carácter previo y vinculante para la valoración de rentas, productos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Cuando el artículo 91 de la L.G.T reserva dicha posibilidad cuando la Ley de cada tributo lo prevea, situación que no ocurre en la Ley 29/1987.

CASTILLA –LA MANCHA

Comunidad que no aceptó el sistema de financiación de las CC.AA. en 1996, incorporándose el año 2001 al nuevo (propugnado por la citada Ley 21/2001, de 14 de noviembre), regulando las mejoras, reducciones propias y bonificaciones de cara al impuesto. La Ley 14/2007 ha establecido el nuevo sistema de bonificaciones con relación al Impuesto.

Deducciones y Bonificaciones: “Mortis Causa e “Inter vivos”.

- La Ley 14/2007, ha establecido una bonificación del 95% para los sujetos pasivos de los Grupos I y II de parentesco.
- Los sujetos pasivos con discapacidad y grado de minusvalía igual o superior al 65 % podrán aplicarse una deducción de 95 % de la cuota

tributaria. El mismo porcentaje de deducción se aplicará a las aportaciones sujetas al Impuesto que se realicen al patrimonio protegido de las personas con discapacidad (estas deducciones son compatibles con las establecidas en el párrafo anterior.

En el caso de transmisiones lucrativas "inter vivos", la aplicación de las deducciones queda sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- El sujeto pasivo deberá tener su *residencia habitual en Castilla-La Mancha* y la donación deberá formalizarse en escritura pública, en la que expresamente deberá constar el origen y situación de los bienes y derechos donados, así como su correcta y completa identificación *fiscal cuando se trate de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente*.
- En donaciones de bienes o derechos no consistentes en dinero o signo que lo represente, los bienes y derechos donados no podrán ser objeto de transmisión y deberán mantenerse en el patrimonio del donatario durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto.
- En el caso de adquisiciones de derechos sobre una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que fuese de aplicación la exención establecida en el apartado octavo del [artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio](#), se entenderá cumplido este requisito cuando durante el mencionado plazo de cinco años se cumplan las condiciones señaladas en el [artículo 20.6.c de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones](#). Cuando se incumpla el requisito de permanencia establecido, los sujetos pasivos quedan obligados a pagar el impuesto dejado de ingresar y los correspondientes intereses de demora y a presentar las autoliquidaciones complementarias procedentes en el plazo de un mes desde la fecha en la que se produzca el incumplimiento.

A los efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores, se asimilan a cónyuges los miembros de parejas de hecho que hayan tenido convivencia estable de pareja durante, al menos, los dos años anteriores a la fecha de devengo del impuesto y cuya unión cumpla los requisitos establecidos. Ambas circunstancias deberán constar en los registros de carácter fiscal y en el documento público que recoja el acto o contrato sujeto al impuesto. Así mismo, las personas objeto de un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptados, y las personas que realicen un acogimiento familiar permanente o preadoptivo se equiparan a los adoptantes.

También se regulan la comprobación de valores en el artículo 17 de la Ley 17/2005, regulándose la estimación con referencia a los valores catastrales actualizados que figuren en Catastro Inmobiliario respecto a los bienes de naturaleza urbana, a los que se aplicarán los coeficientes de referencia al mercado y la evolución del mercado inmobiliario del año de aprobación de la ponencia de valores, correspondiendo a la Consejería de Economía y Hacienda la aprobación de los coeficientes aplicables al valor catastral y la

metodología utilizada para su obtención. Regulación que contraviene lo señalado en el artículo 57.1.b) de la L.G.T. y normativa de desarrollo. La estimación del valor real de los bienes inmuebles por los valores que figuran en el registro a efectos del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o en cualquier otro registro de carácter fiscal deberá realizarse por el valor comprobado para el propio bien o análogo, lo que complica este sistema de valoración.

Con relación al valor de mercado, servirá el valor de tasación o los valores medios de mercado determinados por estudios realizados por la Administración. Corresponde a la citada Consejería la aprobación de la metodología o sistema de cálculo utilizado para determinar los precios medios de mercado en función del tipo de bienes (lo que va en contra con lo establecido para un impuesto de titularidad estatal). Finalmente, en relación con el dictamen de peritos de la Administración, su regulación es dudosamente compatible con la del Estado, sobre todo cuando se determina que para el dictamen de peritos, éstos no tienen necesariamente que visitar el inmueble, se introduce una forma de realizar el peritaje que parece que va contra determinada doctrina, sostenida por diversos tribunales sobre la inmediatez y reconocimiento de los inmuebles para su valoración. Además, se establece que la Consejería de Economía y Hacienda dictará la forma de cumplir sus obligaciones de información para los notarios y registradores destinados en dicha Comunidad.

CASTILLA Y LEÓN

Real Decreto Legislativo 1/2006, de 25 de mayo, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos cedidos por el Estado, regula esta materia.

A) Mejora de las reducciones personales

- *Mejora de las reducciones en las adquisiciones “mortis causa” de descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes:* el artículo 18 del citado Real Decreto, señala una reducción de 60.000€. para los descendientes y adoptados de 21 o más años, los cónyuges, ascendientes y adoptantes. Mientras que los descendientes menores de 21 años podrán aplicar una reducción de 60.000€, más 6.000€. por cada año menos de 21.
- *Reducción por Discapacidad:* el artículo 17 de la norma señalada, ha establecido para las personas minusválidas con un porcentaje igual o superior al 33% e inferior al 65% la reducción de 125. 000 €.; si el grado de discapacidad es superior al 65% la reducción es de 225.000 €. Ambas reducciones son aplicables además de la de parentesco.
- *Reducción por las donaciones realizadas al patrimonio especialmente protegido de un contribuyente con discapacidad:* reducción del 100% con un límite de 60.000€. (reducción que no puede ser disfrutada por los discapacitados no residentes).

B) Reducciones Propias

- *Reducción propia en las adquisiciones “mortis causa” de explotaciones agrarias (situadas en Castilla y León):* el artículo 21 del R.D. Legislativo 1/2006, establece una reducción del 99% por la transmisión de un agricultor profesional y sea adquirido por su cónyuge o descendientes, ascendientes y colaterales por consanguinidad hasta el tercer grado, con la obligación de su mantenimiento y explotación durante 5 años.
- *Reducción propia en las adquisiciones lucrativas “mortis causa” de empresas individuales, negocios profesionales (situadas en Castilla y León) y participaciones en entidades:* El artículo 22 del R.D. Legislativo 1/2006 señala una reducción del 99% siempre que el causante, la ejerza de forma directa, represente más del 50% de sus rendimientos por actividades económicas y del trabajo personal, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados del donante, con la obligación de mantenimiento durante 5 años. También tendrán una reducción del 99% del valor de las participaciones heredadas por el cónyuge, descendientes, ascendientes y colaterales, por consanguinidad hasta el tercer grado del fallecido en entidades que no coticen en mercados organizados y con domicilio fiscal y social en dicha Comunidad (con los problemas antes enunciados), que representen un 5% de forma individual y un 20% conjuntamente con el cónyuge, descendientes, ascendientes o colaterales hasta el cuarto grado con una obligación de permanencia el patrimonio del donatario durante de 5 años, *no pudiendo hacer actos de disposición que den lugar una disminución sustancial de su valor.*
- Reducción del 100% del importe de la donación realizada al *patrimonio protegido* de las personas con discapacidad.
- Se establece una reducción del 99% de las *indemnizaciones* satisfechas por las Administraciones Públicas a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico las indemnizaciones extraordinarias por actos de terrorismo que si son reconocidas al causante con carácter retroactivo darán derecho a la reducción, en caso contrario estarán sometidas al I.R.P.F., ya que el causante ya ha fallecido.
- Como reducción propia, art. 19 establece una reducción, del 99% de la base imponible en las adquisiciones “mortis causa” de bienes muebles integrantes del *Patrimonio Histórico Artístico*, siempre que cumplan determinados requisitos, recogidos en la Ley 13/2003.

C) Bonificaciones

- a) *Inter vivos:* La Ley 9/2007 ha introducido una *bonificación en las adquisiciones “inter vivos”* del 99% a favor del cónyuge, descendiente o adoptado del adoptante, siempre que la donación se formalice en documento público.

- b) En las adquisiciones “mortis causa” y cantidades percibidas *por los beneficiarios de seguros de vida*, el artículo 23 en la redacción realizada por la Ley 15/2006, ha establecido una bonificación 99% de la cuota del Impuesto al cónyuge, ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado, lo que determina que no tengan prácticamente que pagar el impuesto, cualesquiera que sean los bienes o derechos en los que se suceda al fallecido.

En aplicación de las reducciones anteriores se equiparan al cónyuge los miembros de la unión de hecho que hayan tenido una convivencia estable de pareja durante al menos los 2 años anteriores a la muerte del causante y que esté inscrita en el *Registro de Uniones de Hecho de Castilla y León*.

Sobre estas reducciones ha de comentarse que son incompatibles entre sí y con las reducciones estatales, lo que significa que son reducciones propias de esta C.A.

Así en relación con las empresas familiares son distintos, los adquirentes beneficiados que en el ámbito estatal; se extiende el beneficio a los elementos patrimoniales afectos a la actividad del otro cónyuge; se delimita un grupo de parentesco distintos del estatal en el que se incluyen, vía equiparación a los cónyuges, a los miembros de las uniones de hecho, etc.

Se exige, sin embargo, el mantenimiento de la adquisición y no del valor de lo adquirido, como en el caso de la norma estatal, puede elevar a la consideración de que si cambian los bienes de la empresa o negocio o las participaciones por otros bienes u otras participaciones se pierde el derecho al beneficio fiscal aplicado.

D) Normas de gestión

En los aspectos formales del I.S.D., esta Comunidad exige el tributo obligatoriamente por autoliquidación, sin que sea posible efectuar la declaración del Impuesto.

Los notarios, registradores y entidades que realicen subastas de bienes en la C.A. deben suministrar información tributaria y se debe presentar certificación de las entidades financieras en que consten los movimientos de las cuentas bancarias durante el último año natural antes de la muerte del causante.

Se regula la información de valores de acuerdo con el artículo 90 de la L.G.T., así como la tasación Pericial Contradictoria, pero permitiendo reservarse al interesado el derecho a promover la tasación pericial contradictoria en el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, cuando el artículo 135 de la L.G.T. sólo lo permite cuando la normativa de dicho tributo lo prevea. Así mismo, se regula en el artículo 48 de la L.G.T. los acuerdos de valoración previa vinculante, donde los contribuyentes pueden solicitar a la C.A. para que valore las rentas, productos, bienes y gastos determinantes de la deuda tributaria, debiéndose acompañar una propuesta de valoración, que en el caso de inmuebles debe ir firmada por un técnico con titulación adecuada. La Administración, en 4 meses, dictará el acuerdo que tendrá vigencia durante 12 meses. La normativa se separa de la regulación establecida en el artículo 91 de la L.G.T., ya que no se exige que se presente la solicitud antes de realización del hecho imponible, siendo obligatorio, por el

contrario que vaya firmado por un técnico adecuado. Cuando, además, este procedimiento está reservado a los tributos que así lo prevean⁶⁶⁹.

CATALUÑA:⁶⁷⁰

La Ley 25/1998, que equiparó en las reducciones de la base imponible las parejas de hecho a las uniones matrimoniales, fue sustituida por la Ley 21/2001 que regula las reducciones de la base imponible del I.S.D., matizando la cuantía de las reducciones personales, familiares, por incapacidad y por seguros de vida, así como la regulación de las reducciones de la transmisión “mortis causa” de la “empresa familiar”. La nueva Ley 17/2007, de 21 de diciembre, ha modificado la regulación de las reducciones objetivas e introducido una tarifa para las transmisiones “inter vivos” entre el 5% y el 9%.

Estas reducciones sustituyen a las estatales análogas, no cumpliendo el mandato de establecer expresamente su naturaleza, puesto que deberá estudiarse si son análogas o no respecto a la normativa estatal.

A) Mejora de las Reducciones estatales

a) Se fijan como reducciones personales por parentesco:

- Grupo I: Adquisiciones por descendientes y adoptados menores de 21 años: 18.000 €, más 12.000 €. por cada año menor de 21 que tenga el causahabiente, hasta el límite de 114.000 €, por lo que al fijar el límite, como en el caso del Estado, a partir de personas menores de 13 años no podrán aplicarse en toda su extensión las reducciones variables, es decir, que es igual tener 13 años que 8, ambos se aplicarán la reducción de 114.000 €.
- Grupo II: Adquisiciones por descendientes y adoptados de más de 21 años, cónyuges, ascendientes y adoptantes 118.000 €.
- Grupo III: adquisiciones por colaterales de segundo grado y tercer grado, ascendientes y descendientes por afinidad 9.000 €.
- Grupo IV: adquisiciones por colaterales de cuarto grado, grados más alejados y extraños: no se aplica ninguna reducción por parentesco.

⁶⁶⁹ Además de los acuerdos previos de valoración, la Comunidad ofrece información sobre valores de los inmuebles radicados en el territorio, que se suministrará en 1 mes y vinculará a la C.A. durante 3 meses, en caso de no contestar no se considerará aceptado el valor del contribuyente en caso de haberlos. El centro directivo podrá también hacer públicos valores mínimos de los inmuebles a efectos fiscales, basándose en el sistema de precios medios de mercado.

⁶⁷⁰ La ley de Medidas de 2008 para evitar la competencia fiscal establece una reducción del Impuesto de donaciones para familiares directos (cónyuges, padres, hijos y nietos), al mismo tiempo que reduce los 16 tramos de la tarifa de donaciones a 3, pasando el tipo máximo del 32,98% al 9%, y el mínimo del 7,42 al 5% (hasta 200.000€ al 5%, hasta 600.000€ al 7% y a partir de dicha cantidad al 9%). También se modifica el límite de la reducción de la vivienda habitual hasta 500.000€. Diario el País, Economía, 18 de octubre de 2008, pág. 72

b) Por minusvalía: Además de por grado de parentesco, en las adquisiciones por parte de personas minusválidas, cuya discapacidad tenga un grado igual o superior al 33% se aplicará una reducción de 245.000€. y si fuera igual o superior al 65% 285.000 €. Reducciones que sólo podrán ser disfrutadas por los ciudadanos no residentes en dicha Comunidad.

B) Reducciones Objetivas

Asimismo, se establece una reducción única por sujeto pasivo del 100% de las cantidades percibidas por los beneficiarios de los contratos de seguros de vida, con el límite de 9.380 €, cuando los beneficiarios fueran el cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes o adoptados del contratante o, en el caso de seguros colectivos, del asegurado.

Esta reducción es incompatible con las bonificaciones que pudieran aplicarse según lo dispuesto en la disposición transitoria cuarta de la L.I.S.D.

Respecto de la “*empresa familiar*”: el artículo 2 de la Ley 21/2001, establece para las transmisiones “mortis causa” a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, a los ascendientes o a los colaterales hasta el 3º grado del causante, se puede aplicar una reducción del 95% sobre el valor de los bienes y derechos siguientes:

- *Empresa individual: el valor neto de una empresa individual o una actividad profesional del causante.* Aplicable, además a los bienes del causante utilizados en una actividad profesional o empresarial del cónyuge superviviente y adjudicatario de los mismos.
- *Participaciones en entidades:* Asimismo, para las sucesiones, se regula una reducción del 95% para la transmisión de participaciones en entidades, que coticen o no en mercados organizados, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad económica minorados en el importe de las deudas que deriven de ellos y el valor del patrimonio neto de la entidad, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la normativa de esta Autonomía. Participación del causante con un 5% ó 20% de forma conjunta en una entidad por el que el causante recibe una remuneración de más del 50% por sus funciones de dirección sobre el total de rendimientos de actividades económicas y de trabajo personal.

Vivienda habitual del causante: eleva el límite de la reducción hasta 180.000 €. y con un límite conjunto sobre el valor de la vivienda de 300.000 €, por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante. Se regula la reducción del 95% del valor de la vivienda habitual del causante, hasta 180.000 €, cuando los adquirentes sean el cónyuge, ascendientes, descendientes y adoptados del fallecido y, en el caso de que la adquiera un pariente colateral, siempre que éste haya convivido con el causante los 2 años anteriores a su muerte y ser mayor de 65 años.

B) Reducciones propias

- *Transmisión “mortis causa” de la explotación agraria*: con una reducción del 95% sobre el valor neto de los elementos patrimoniales utilizados en una explotación agraria, siempre que corresponda a favor, del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o colaterales hasta el tercer grado del causante y siempre que tengan el carácter de agricultor profesional de acuerdo a la Ley 19/1995. Además, puede ser beneficiaria de la reducción una persona jurídica que se dedique a la actividad agraria exclusivamente y donde participen los parientes anteriores. Reducción aplicable a las personas jurídicas a que se refiere el artículo 6 de la Ley 19/1995, que tenga por objeto la actividad agropecuaria⁶⁷¹.
- *Fincas rústicas de dedicación forestal*: Además de las reducciones anteriores, también se concede una reducción del 95% a las transmisiones “mortis causa” de fincas rústicas de dedicación forestal a favor del cónyuge, descendientes, ascendientes y parientes colaterales hasta el tercer grado, siempre que las citadas fincas estén incluidas en un espacio de interés natural del Plan de espacios de interés natural y se mantenga su titularidad durante el período de los 10 años siguientes al fallecimiento del causante.
- También se regula una reducción del 95% para el valor de los *bienes culturales de interés nacional y los bienes muebles catalogados*, tanto de Cataluña como de otras Comunidades Autónomas y del Estado.
- Reducción del 100% del valor en las transmisiones “Inter. Vivos” y “mortis causa” de los derechos correspondientes a los regímenes de ayuda directa de la política agraria común comunitaria con un límite de 36.000 € a favor de los agricultores profesionales (cooperativas , etc).
- *Reducción por la donación de una vivienda o de dinero*: siempre que constituya la primera vivienda habitual del adquirente (hijos y descendientes) con una reducción del 95% de su importe o del valor de la vivienda, hasta un máximo de 60.000 euros (120.000 €. para discapacitados con una minusvalía superior a 120.000€.). El donatario ha de tener una edad inferior a los 33 años (o discapacitado con una minusvalía igual o superior al 65%) y su base imponible en el I.R.P.F., una vez deducido el mínimo personal y familiar, no debe superar los 30.000 €.

⁶⁷¹ Las explotaciones asociativas prioritarias deberán adoptar alguna de las formas jurídicas siguientes: a) Sociedades cooperativas o sociedades agrarias de transformación; b) Sociedades civiles, laborales u otras mercantiles que, en caso de que sean anónimas, sus acciones deberán ser nominativas, siempre que más del 50 % del capital social, de existir éste, pertenezca a socios que sean agricultores profesionales. Estas sociedades tendrán por objeto exclusivo el ejercicio de la actividad agraria en la explotación de la que sean titulares.

Además, deberán acumularse dichos importes en el supuesto de donaciones sucesivas o simultáneas. La donación de dinero ha de hacerse en escritura pública

Todas estas reducciones relacionadas con la empresa familiar, con la vivienda y con los bienes culturales, se pueden aplicar tanto a la transmisión de la plena propiedad de los elementos de que se trate, como la transmisión de la nuda propiedad, el usufructo u otro derecho sobre dichos elementos.

Para no perder el derecho a estas reducciones, se exige que se mantengan durante 5 años los elementos patrimoniales afectos a la misma actividad económica individual u otros subrogados en el lugar de aquéllos, que tengan un valor equivalente en el patrimonio del adquirente; asimismo, en el caso de participaciones y de fincas rústicas deben mantenerse durante 5 años por el adquirente.

Tras la aprobación del nuevo sistema de financiación, la Comunidad Autónoma ha actualizado las reducciones anteriores, incluyendo el requisito de que el causante recibiera por sus labores directivas, más del 50% de sus rendimientos de actividades económicas y del trabajo, el que si tiene participación en varias empresas, no deberán incluirse para el cálculo del porcentaje que representa la remuneración de sus funciones directivas ejercidas en cada entidad respecto a la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del causante. Además, se ha establecido que si el bien o derecho, objeto de las reducciones anteriores, forma parte de la sociedad de gananciales o de otros regímenes económicos matrimoniales similares, con independencia de las adjudicaciones concretas resultantes de la liquidación de dicho regímenes matrimoniales, la reducción que sea procedente solamente puede beneficiar a la mitad del valor de los elementos patrimoniales, esta medida es de dudosa constitucionalidad porque afecta a bienes que no son objeto de transmisión lucrativa, como es el caso de todos aquellos elementos patrimoniales que no se transmiten sino que se individualiza o concreta su propiedad en la liquidación de la sociedad de gananciales y, por otra parte, hace que estas reducciones empeoren las análogas del Estado a las que dicen sustituir, por lo que pudieran incumplir lo previsto en este aspecto por la Ley 21/2001.

Las últimas reducciones reguladas en la normativa autonómica son en el supuesto de que los mismos bienes o derechos sean transmitidos “mortis causa” en un período de 10 años a favor del cónyuge, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados, darán lugar a que los adquirentes puedan aplicar optativamente una de las siguientes:

a) Una reducción equivalente a la cuantía de la cuota del I.S.D. satisfechos por razón de las transmisiones “mortis causa” precedentes o,

b) La reducción según la siguiente escala:

- El 50% del valor de los elementos patrimoniales transmitidos, cuando la segunda o ulterior transmisión se produzca en el año siguiente al de la anterior transmisión.
- El 30% el valor de los elementos patrimoniales transmitidos, cuando la segunda o ulterior transmisión se hubiera producido en el plazo transcurrido desde el cumplimiento del 1º año al del 5º año desde la fecha de la transmisión anterior.

- El 10% del valor de los elementos patrimoniales transmitidos cuando la 2ª o ulterior transmisión se produjera después de transcurridos 5 años desde la fecha de la anterior.
- En los casos de que los elementos transmitidos dos o más veces, a los que pudiera ser de aplicación esta reducción, fueran de los que pueden gozar de reducción del 95% se pueden aplicar los porcentajes anteriores al remanente que queda gravado después de aplicar el citado anteriormente.

Esta reducción queda condicionada a que la primera o anterior transmisión “mortis causa”, se hubiera producido una efectiva tributación por el I.S.D., admitiéndose, además, la subrogación de bienes y derechos por otros por los que se tributó, siempre que se acredite fehacientemente dicha subrogación.

Las medidas relativas a las reducciones inducen a pensar que las personales, empresa familiar, vivienda y las relativas a seguros de vida, pueden considerarse como análogas a las estatales y, por tanto, que las sustituyen en Cataluña; las demás, por el contrario, parece que se trata de medidas de carácter propio de la C.A., lo que las haría incompatibles con las estatales.

Además, si se aplican las reducciones autonómicas, debe de hacerse de acuerdo con la propia regulación reglamentaria, que es totalmente diferente de la recogida en el ámbito estatal por la Resolución 2/1999, de la D.G.T. En esa Comunidad se aplica el Decreto 35/1999, de 30 de noviembre, que determina que solamente puede aplicarse la reducción correspondiente la persona que realmente se adjudique el elemento que da lugar a la reducción y que la base de la reducción sea el valor íntegro de dicho elemento, sin minorarlo por las cargas, deudas o gastos.

Este distinto tratamiento respecto de las estatales, determina que sean reducciones *propias*, y tienen un difícil encaje en la normativa del I.S.D., que se liquida haciendo abstracción de los acuerdos y adjudicaciones que realicen los sucesores, entendiendo que todos ellos suceden, en proporción a su derecho, en todos los elementos patrimoniales del causante, salvo que el mismo hubiera decidido en testamento la adjudicación expresa de sus bienes o derechos o de algunos de ellos, en cuyo supuesto se considera que se sucede en dichos elementos.

La situación adoptada por esa Comunidad puede dar lugar a situaciones contradictorias con la mecánica de liquidación del impuesto, como por ejemplo, cuando una persona que haya recibido un determinado bien se aplique la reducción, mientras que los demás herederos no pueden aplicársela, mientras que si comprueba el valor del citado bien y se eleva su cuantía deberán responder todos los herederos por dicho incremento.

C) *Tarifa del Impuesto:*

Con relación a la tarifa del Impuesto, en las transmisiones “mortis causa”, se ha bajado alguno de los tipos respecto a la tarifa estatal y los coeficientes por parentesco y patrimonio preexistente en el mismo sentido. El Tipo mínimo de la tarifa se sitúa en el 7,42% y el máximo en el 32,98%, habiéndose modificado ligeramente las cifras del patrimonio preexistente.

Sin embargo y a partir del 2008, la tarifa para las transmisiones lucrativas e “inter vivos” a favor de los contribuyentes de los grupos I y II se ha fijado de acuerdo a la siguiente tarifa, hasta un tipo máximo del 9%.

Cuadro nº 39: Tarifa - “inter vivos”

Base Liquidable (hasta euros)	Cuota íntegra (euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo (%)
0	0	200.000	5
200.000	10.000	600.000	7
600.000	38.000	en adelante	9

D) Deducciones:

Deducción en la donación de cantidades destinadas a la adquisición de la primera vivienda habitual del descendiente: En relación con las donaciones a los hijos y descendientes menores de 32 años para el caso de la adquisición de su 1ª vivienda habitual, con un límite de 18.000 €. o, en el caso de discapacitados con un grado igual o superior al 65% de 36.000 €, que permite una deducción del 80% de la cuota de este Impuesto, siempre que se cumplan determinadas condiciones (donatario menor de 32 años y con una base imponible no superior a 30.000, después de aplicar el mínimo personal y familiar⁶⁷²).

Junto con la obligación de información de los notarios, en las transmisiones “mortis causa” se debe acompañar un certificado de la entidad financiera. Sobre los *acuerdos previos de valoración vinculantes*, se establece que los contribuyentes deben presentar sus solicitudes antes de que se produzca el hecho imponible, acompañando una propuesta de valoración motivada y firmada por un técnico. La Administración tiene un plazo de 4 meses para dictar el acuerdo; en caso de silencio, pasado el citado plazo, se considera aceptado el valor propuesto por el contribuyente. El acuerdo de valoración tiene una vigencia de 18 meses, desde la fecha en que se dicte y debe ser aplicado por la Administración, salvo que se modifique la legislación o las circunstancias económicas que lo fundamentan. Si se produce el hecho imponible en el plazo para dictar el acuerdo, se entiende que el contribuyente desiste de la solicitud planteada. Contra estos acuerdos no puede interponerse recursos o reclamación algunos, sin perjuicio de que pueda impugnarse la liquidación que se realice posteriormente sobre dicho asunto. Sin embargo, dichos acuerdos pueden afectar a la base imponible del gravamen sobre la que las Comunidades Autónomas no tienen competencia normativa de acuerdo con la Ley 21/2001. Además, estos acuerdos de valoración sólo están previstos para los tributos en que así este previsto, de acuerdo con el artículo 91 de la L.G.T.

Sobre la prescripción de los documentos otorgados en el extranjero (de dudosa competencia para su regulación) pero que se corresponde con la legislación estatal, determinándose un plazo de prescripción de dichos

⁶⁷² Ley 5/2007, de 4 de julio, de Medidas Fiscales y Financieras, artículo 16, que da una nueva redacción al artículo 8 de la Ley 31/2002, de 30 de diciembre.

documentos que comienza cuando se presenten en cualquier Administración territorial española.

EXTREMADURA:

Comunidad que no había aceptado el modelo en 1996, por lo que hasta la aprobación de la Ley estatal 21/2001 y la aceptación del nuevo modelo (2000 - 2008), no se promulgó la Ley 8/2002, que reguló algunos aspectos de este impuesto:

A) Mejora de las reducciones personales y “mortis causa”

La Ley 9/2005 mejoró las reducciones en la base imponible para el Grupo I que han sido trascritas al Decreto Legislativo 1/2006 por el que se aprueba el texto refundido en materia de tributos cedidos, señalándose las siguientes: 18.000€, más 6.000€ por cada año menos con un límite de 70.000€ y para minusválidos, según el grado de discapacidad (entre 60.000€ y 180.000€ de reducción).

B) Reducción propia

Reducción por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante (situada en Extremadura): El artículo 5 de la Ley 8/2002, establece a reducción por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual, siempre que se encuentre en Extremadura, que fija en el 100% del valor de la misma, cuando se cumplan ciertas condiciones. La vivienda debe estar acogida a determinadas modalidades de vivienda de protección pública y mantenga tal calificación en la fecha del fallecimiento del causante, a favor del cónyuge, ascendientes y descendientes, que hayan convivido durante el año anterior a su muerte y la mantengan durante los 5 años siguientes.

Esta reducción se declara incompatible con cualquiera de las previstas en la normativa estatal, por lo que cabe considerarla propia de esta C.A. y coherente con el requisito de que la vivienda esté situada en la Comunidad.

- Reducción entre el 95% y el 100% *por la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante*, con los mismos requisitos de la legislación estatal.

- Mejora hasta el 100% *por la adquisición “mortis causa” de las explotaciones agrarias reguladas en la Ley 19/1995, de modernización de las explotaciones agrarias.*

- Reducción del 100% *por la adquisición por causa de muerte de empresa individual, negocio profesional o de participaciones en entidades societarias*, siempre que se mantenga el domicilio fiscal de la empresa, o del domicilio fiscal y social en la Comunidad (con las críticas antes señaladas).

C) Normas de gestión

Se recoge como medio de *notificación* cuando no puede realizarse directamente a los interesados, la inclusión de la notificación en el Sistema de Información de la C.A, que no está previsto en el L.G.T. y no ofrece suficientes garantías. Además se regula la información de valores de acuerdo con lo establecido en artículo 90 de la L.G.T., junto con las obligaciones de los Notarios y Registradores.

En relación con la *comprobación de valores*, el artículo 33 de la Ley 7/2004 se remite a los medios previstos en el artículo 57 en la L.G.T. Respecto de la comprobación se realizará sobre la base de los valores publicados por la Administración, la normativa autonómica, remitiéndose al Decreto 21/2001 de valoraciones fiscales y las órdenes de desarrollo. Para los inmuebles de naturaleza urbana, con exclusión de los solares, el valor real de los mismos se estimará aplicando sobre el valor catastral en el ejercicio en que se realiza el hecho imponible el coeficiente multiplicador que, atendiendo al municipio, calle o utilidad se contiene en dicha normativa. En relación con los inmuebles de naturaleza rústica, el valor real se estimará multiplicando la superficie en hectáreas por el valor unitario que, en atención al municipio, cultivo e intensidad productiva, se establezca en la normativa vigente. De lo que se deduce que, el valor catastral y los coeficientes se determinarán por la Comunidad Autónoma, lo que puede infringir lo establecido en el artículo 57.1.b) de la L.G.T. y normativa de desarrollo.

Sobre los precios medios de mercado, el artículo 35 de la Ley 7/2004, faculta a la Administración autonómica para publicar los precios medios en el mercado de los bienes inmuebles rústicos y urbanos y fijar la metodología para su obtención. Siendo el valor real de dichos bienes inmuebles, el obtenido de multiplicar el valor unitario del inmueble por su superficie. Cuando el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto de titularidad estatal, donde la valoración de los bienes inmuebles debe referenciarse al valor catastral en todo el territorio de acuerdo con el artículo 57 de la L.G.T.

GALICIA

La regulación de la Comunidad Autónoma ha sufrido varias modificaciones desde la Ley 3/2002, hasta la modificación realizada en el año 2008 por la Ley 16/2007, que afecta a la comprobación de valores.

A) *Reducciones Propias*: se han establecido las siguientes.

a) *Reducciones Personales*:

- En las adquisiciones “mortis causa”, se ha incluido una reducción para descendientes y adoptados menores de 21 años de 1.000.000 €, más 100.000 €. por cada año menos de 21 que tenga el causahabiente.

- Para discapacitados, además de la reducción por parentesco, 108.200 €. para los que tengan un grado igual o superior al 33% y 216.400 €. para los que igualen o superen el 65%.

b) Reducciones Objetivas:

Esta Comunidad tiene varias reducciones relacionadas con las *empresas familiares* como reducciones propias:

- *Reducciones Propias en las transmisiones “mortis causa”*: artículo 2 de la Ley 3/2002, de 29 de abril.

- 1.- *Explotaciones agrarias*: Una reducción del 99% de la base imponible para las transmisiones “mortis causa” de explotaciones agrarias situadas en su territorio o de derechos de usufructo sobre las mismas, siempre que concurren las condiciones legalmente establecidas. Y el mantenimiento por cinco años.
- 2.- *Una reducción del 99% para las transmisiones “mortis causa”* de los elementos de una *explotación agraria situada* en esta Autonomía, cuando se cumplan determinados requisitos.
- 3.- *Empresa Individual*: Reducción del 99% en transmisión “mortis causa”, de una empresa individual o de un negocio profesional cuyo centro de gestión esté situado en el territorio de la C.A. y se mantenga en dicha Comunidad (lo que puede contravenir el derecho comunitario) o de participaciones en entidades o derechos de usufructo sobre los mismos, cuando se den determinadas condiciones. Exención en el I.P., empresa de reducida dimensión y mantenimiento durante 5 años.

Estas reducciones son incompatibles entre sí por una misma adquisición y con las reguladas en la Ley del Impuesto de Sucesiones.

- *Reducciones propias en las transmisiones “inter vivos”*: (artículo 1 de la ley 7/2002, de 27 de diciembre).

- 1.- *Transmisión de Participaciones “inter vivos” de Explotación Agraria*: las transmisiones de participaciones de una explotación agraria ubicada en Galicia o de derechos de usufructo sobre la misma, se aplicará una reducción en la base imponible del 99% del valor de adquisición, siempre que concurren ciertas condiciones. Donante mayor de 64 años, agricultor profesional y que el familiar adquirente la mantenga por 5 años.
- 2.- *Transmisión de participaciones “inter vivos” de una empresa individual, u negocio profesional o de participaciones en entidades*: se aplicará una reducción en la base imponible del 99% del valor de adquisición, siempre y cuando concurren las condiciones fijadas al efecto. Donante mayor de 65 años o con incapacidad permanente, exención en el Impuesto sobre el Patrimonio y mantenimiento durante 5 años. Junto con el mantenimiento del centro de gestión o el domicilio fiscal de la entidad en Galicia.

3.- *Donaciones a los hijos y descendientes de dinero destinado a su primera vivienda:*

Reducción del 95% de la base imponible del Impuesto, si el donatario es menor de 35 años, el dinero se recibe en documento público hasta un límite de 30.000 €, y siempre que la base imponible total del donatario menos el mínimo personal y familiar no supere los 30.000 €. Artículo 53 de la Ley 14/2006, de 28 de diciembre.

Son reducciones propias e incompatibles entres sí, dado que una explotación agraria es o puede ser a la vez una empresa individual o una entidad cuyas participaciones se transmiten y, a su vez, resultan incompatibles con las reducciones estatales.

Se exigen no obstante, el mantenimiento de la adquisición y no del valor de lo adquirido, como en el caso de la norma estatal, puede llevar a considerar que si se cambian los bienes de la empresa o negocio o las participaciones por otros bienes de la empresa o negocio o las participaciones por otros bienes se pierda el derecho al beneficio fiscal, aunque quizás sería más lógico pensar que lo que se está exigiendo es el mantenimiento de la actividad por parte del adquirente, pudiendo cambiar la explotación agraria por otra y las empresas, negocios y participaciones por otras, siempre que se siga con la actividad o con participaciones exentas en el I.P.

Finalmente, se ha establecido una reducción del 99% para las cantidades *indemnizatorias* satisfechas a los herederos de los afectados por el síndrome tóxico, que nunca estarán sujetas al I.S.D., porque están sujetas al I.R.P.F., salvo que se refieran al derecho devengado y no satisfecho.

B) Coeficientes multiplicadores

En caso de adquisiciones “mortis causa”, incluidas las cantidades adicionales al caudal relicto por seguros de vida, los coeficientes multiplicadores aplicables a las cuotas íntegras del Grupo de parentesco I son realmente desmultiplicadores al ir del 0,0100 al 0,0400. Los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente y para el Grupo I de parentesco, son los siguientes:

Cuadro nº 40 : Coeficientes multiplicadores

Patrimonio preexistente : euros	Grupo 1
De 0 a 402.678,11	0,0100
De 402.678,11 a 2.007.380,43	0,0200
De 2.007.380,43 a 4.020.770,98	0,0300
Más de 4.020.770,98	0,0400

En el aspecto de gestión del Impuesto, se regula la posibilidad de presentación telemática del tributo, las obligaciones de notarios y registradores y los honorarios del perito tercero en la tasación parcial contradictoria. Así como el artículo 59 de la Ley 16/2007, de 26 de diciembre, se remite en cuanto a la comprobación de valores a los medios establecidos en el artículo 57 de la L.G.T.

En cuanto a la *estimación por referencia a los valores que figuren en los Registros oficiales de carácter fiscal* en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 60 de la citada Ley 16/2007, establece que en las comprobaciones de valor de inmuebles por el medio establecido en el artículo 57.1.b de la Ley 58/2003, General Tributaria, la Administración Tributaria podrá bien aplicar coeficientes multiplicadores a los valores contenidos en el Registro del Catastro inmobiliario o bien referirse directamente a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal. En este último caso, la Administración Tributaria podrá declarar el reconocimiento como registro oficial de carácter fiscal cualquier registro elaborado o asumido como oficial por la Junta de Galicia que incluya valores de inmuebles, siempre que se aprueben y publiquen mediante Orden de la Consejería de Economía y Hacienda. Sin embargo, el artículo 57 de la L.G.T. señala dicha competencia al Ministro de Hacienda en un tributo estatal⁶⁷³. En la aplicación de los valores procedentes de estos registros, podrá procederse a su actualización mediante los índices de variación de precios inmobiliarios publicados por las distintas administraciones públicas o por instituciones especializadas en estadística inmobiliaria.

Con relación a los *precios medios de mercado* en los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el artículo 61 de la referida Ley 16/2007 señala que en las comprobaciones de valor de inmuebles por el medio establecido en el artículo 57.1.c de la Ley 58/2003, General Tributaria, la Administración Tributaria aprobará y publicará la metodología empleada en su cálculo, que incluirá las tablas de los propios precios medios resultantes o bien las tablas de las componentes o valores básicos (suelo, construcción y gastos/beneficios), así como de los coeficientes singularizadores en adaptación de los precios medios a la realidad física del bien a valorar. Esta normativa técnica se aprobará mediante Orden de la Consejería de Economía y Hacienda, y no por el Ministro de Hacienda. Las tablas se actualizarán periódicamente conforme a las variaciones del mercado inmobiliario, pudiendo adoptarse, para este caso, los índices de variación de precios inmobiliarios publicados por las distintas administraciones públicas o por instituciones especializadas en estadística inmobiliaria. Será suficiente la motivación de la comprobación de valor que incluya una correcta identificación del bien, una aplicación del precio medio que corresponda y una adaptación del mismo al caso concreto a través de los coeficientes singularizadores que determine la normativa técnica señalada en el párrafo primero.

En las *comprobaciones de valor de inmuebles por los peritos de la Administración* por el medio establecido en el artículo 57.1.e) de la Ley 58/2003, General Tributaria, éstas podrán tomar como referencia, a los efectos de motivación suficiente, los valores contenidos en los registros oficiales de carácter fiscal del artículo 60 de la presente Ley o los valores básicos y precios medios de mercado a que alude la normativa técnica mencionada en el artículo

⁶⁷³ Real Decreto 1065/2007, de 27 de Julio.

61 de la presente Ley. Finalmente se regula la tasación pericial contradictoria para los tributos gestionados por la Comunidad de Galicia.

MADRID

Desde el año 2002 la C.A. de Madrid ha regulado las reducciones de la Base Imponible del Impuesto de Sucesiones y Donaciones.

La Ley 7/2007, de 21 de diciembre ha establecido las siguientes:

A) Reducciones en las transmisiones “mortis causa”, incluidas las de los beneficiarios de seguros de vida, que sustituyen a las análogas del Estado, como Mejora de las reducciones estatales.

a) Reducciones Personales:

- *Parentesco*: Grupo I: 16.000 €, más 4.000€ por cada año menos de 21, sin que la reducción pueda exceder de 48.000 €.; Grupo II 16.000 €.; Grupo III: 8.000 €.; Grupo IV: sin reducción.
- *Discapacidad*: además de las reducciones anteriores por parentesco, las personas discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 33%, la reducción será de 55.000 €, si el grado es igual o superior a 65%, 153.000 €.

b) Reducciones objetivas:

- *Beneficiarios de seguros de vida*: se ha incrementado la reducción hasta el 100% de las cantidades con un límite de 9.200 €, a las percepciones derivadas de contratos de seguros de vida, cuando el grado de parentesco con el contratante fallecido fuera el de ascendiente, descendiente, adoptante o adoptado o se trata del cónyuge. En los seguros colectivos de empresas a favor de sus empleados se tomará la relación de parentesco o familia con el asegurado. Esta reducción es única y es incompatible con las bonificaciones reguladas en la disposición transitoria cuarta de la L.I.S.D.
- *Reducción de Empresa individual, negocio profesional y participaciones*: reducción del 95% de su valor y les fuera de aplicación la exención regulada en el apartado Octavo del artículo 4 de la L.I.P. en las transmisiones de elementos afectos a dichas empresas, negocios o entidades o de derechos de usufructo sobre los mismos, que se realizaran con ocasión de transmisiones “mortis causa”, siempre que la adquisición se mantuviera durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente durante dicho plazo y adquieran los elementos el cónyuge, los descendientes o adoptados, o, a falta de estos dos

últimos tipos de parientes, ascendientes o adoptantes y colaterales hasta el tercer grado.

La transmisión “mortis causa” de la empresa familiar, no se modifica el tratamiento antes resumido, por lo que sigue el régimen expuesto, similar la del Estado, excepto, en que no se hace menciona los efectos de extinción del usufructo, que si aparecen incluidos en la norma estatal, que deberá ser objeto de aplicación en este caso.

Se asimilan a los cónyuges los miembros de las parejas de hecho, que habiendo tenido una convivencia estable de pareja durante al menos el año natural anterior a la muerte del causante, se encontrara inscritos en el Registro de Uniones de Hecho de la C.A., pero al remitirse a las normas del I.P., la extensión no podrá aplicarse a algunos casos de parejas de hecho.

- *Reducción de la vivienda individual y el Patrimonio Histórico:* se ha recogido una reducción del 95% de la adquisición de la vivienda habitual del causante para los mismos familiares que en el caso de la reducción estatal con el límite de 123.000 €. Reducción de 95% la adquisición de bienes del patrimonio Histórico Español o de las CC.AA.
- *Reducción por Indemnizaciones:* se ha establecido la correspondiente reducción del 99% de las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas a los herederos de los afectados por el Síndrome Tóxico y por las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo, sobre la que se ha comentado su casi segura inaplicabilidad.

B) Tarifa

El artículo 3.Tres de la Ley 7/2007, ha modificado la tarifa manteniendo el tipo mínimo en el 7,65% hasta el 34,00%, pero modificando los tramos, incrementando sustancialmente las cantidades entre tramos para rebajar la misma. En cuanto a los coeficientes multiplicadores y el grado de parentesco, su regulación es análoga a la del Estado, estableciéndose para evitar el error de salto que si la diferencia entre la cuota tributaria obtenida por la aplicación del coeficiente multiplicador que corresponda y la que resulta de aplicar a la misma cuota íntegra el coeficiente multiplicador inmediato inferior sea mayor que la que exista entre el importe del patrimonio preexistente tenido en cuenta para la liquidación y el importe máximo del tramo preexistente que motivaría la aplicación del citado coeficiente multiplicador, reduciéndose aquella por el importe del exceso.

C) Bonificaciones

La Ley 7/2007, ha mantenido dos bonificaciones importantes, que deja a los parientes cercanos fuera de tributación:

- a) Adquisiciones “mortis causa” por cónyuge, descendientes y adoptados: Grupo I y II, bonificación del 99% adquisiciones “mortis causa” y de cantidades percibidas *por beneficiarios de seguros de vida*.

b) Adquisiciones “Inter vivos”, por cónyuge, descendientes y adoptados, Grupo I y II, bonificación del 99% de la cuota tributaria derivada de dichas donaciones.

Requisitos: donación en documento público. Si la donación es en metálico o en cualesquiera de los bienes y derechos señalados en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, debe estar justificado el origen de los fondos y constar en el documento público de transmisión.

Se han establecido obligaciones de información de los Notarios y Registradores de la propiedad y Mercantiles y sobre presentación telemática de declaraciones o declaraciones-liquidaciones.

MURCIA

Esta Comunidad ha regulado ampliamente las reducciones en este gravamen.

Reducciones Propias

A) Reducciones Personales

La Ley 8/2003, con su modificación con efectos desde el año 2007, ha establecido una deducción autonómica del 99% de la cuota en los supuestos de adquisiciones “*mortis causa*” por sujetos pasivos integrantes del Grupo I de parentesco. Además, la Ley 12/2006, de 27 de diciembre, ha creado la deducción hasta el 99% de la cuota para los integrantes del Grupo II de parentesco que no tengan una base imponible superior a 450.000 €. (600.000€. en el que caso de que el sujeto pasivo fuese discapacitado con un grado de minusvalía igual o superior al 65%). Con lo que los parientes de los grupos I y II quedan fuera de tributación en esta Comunidad, por causa de fallecimiento. Aplicable una vez aplicadas el resto de los beneficios fisales estatales y autonómicos. No obstante si se superan los límites señalados, no se puede practicar la deducción, lo que afectaría al principio de equidad, un pequeño aumento de base determinaría su no aplicación.

B) Reducciones objetivas:

a) “Mortis causa”: Reducción propia de Empresa individual, negocio profesional y participaciones: se ha introducido una reducción del 99% de su valor de la empresa individual o de un negocio profesional situados en la Comunidad Autónoma o de participaciones en entidades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en dicha Comunidad, con los siguientes requisitos:

- Será aplicable a empresas y entidades de reducida dimensión, entendiendo por tales las que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 6 millones de euros. En caso de negocios

profesionales, el importe neto de la cifra de negocios será inferior a 2,5 millones de euros.

- No sean entidades que gestionen un patrimonio mobiliario o inmobiliario, ni entidades en que concurran los supuestos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (*cuando está derogado*).
- *Que la participación del causante sea al menos del 10% de forma individual o del 20% con el cónyuge, ascendiente, descendientes o colaterales hasta el tercer grado por consanguinidad, afinidad o adopción.*
- Que el causante ejerza las funciones de dirección en la entidad y retribución de acuerdo con lo señalado en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- Que se mantenga la inversión durante cinco años, no pudiendo realizar actos de disposición y operaciones societarias que minoren sustancialmente su valor. Aunque puede transmitir los bienes siempre que se reinviertan en otros de análoga naturaleza con destino empresarial.
- Que se *mantenga el domicilio fiscal y social* de la entidad en el territorio de la Comunidad durante cinco años siguientes al fallecimiento. Esta medida puede afectar a la libertad de establecimiento.

Este año ha desaparecido el requisito de que la entidad fuera de reducida dimensión.

b) “Inter vivos”:

- Reducción propia del 99% para las transmisiones de una empresa individual o negocio profesional situados en la Comunidad, o participaciones en entidades con domicilio fiscal en la misma, a las que les sea aplicable la exención de la Ley del I.P., a favor de cónyuge, descendiente o adoptado cuando el donante tenga 65 años o esté incapacitado y el donatario mantenga lo adquirido y la exención en el I.P. durante diez años. El donante debe venir ejerciendo las funciones de dirección y la retribución a que se refiere la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, debiendo dejar y recibir dichas retribuciones desde el momento de la transmisión. Al mismo tiempo, se establece la obligación del donatario de mantener lo adquirido y el derecho a la exención del Impuesto sobre el Patrimonio durante un período de 10 años, sin que pueda hacer actos de disposición que disminuyan sustancialmente su valor. Con la obligación de mantener durante ese plazo *el domicilio fiscal y social* de la entidad en dicha Comunidad, lo que puede ser motivo de una infracción de la normativa constitucional o comunitaria. Este año ha desaparecido, el requisito de entidad de reducida dimensión.
- *Donaciones de un inmueble o de dinero para la adquisición de una vivienda que será la habitual del adquirente*: se establece una deducción del 99% por la donación de un inmueble, situado en la Comunidad (en una única ocasión) hasta un valor de 150.000€, así como del 99% del importe de la donación de dinero, a favor en ambos casos de parientes incluidos en los Grupos I y II, con un límite de 150.000 euros, tributando los excesos tanto del valor del inmueble como del importe donado al tipo

del 7%. La exigencia de que el inmueble deba estar situado en dicha Comunidad puede infringir lo preceptuado en la Constitución Española y las libertades Comunitarias.

- *Reducción de la vivienda individual y el Patrimonio Histórico:* Reducción del 95% de la adquisición de la vivienda habitual del causante para los mismos familiares que en el caso de la reducción estatal con el límite de 122.000 €. Reducción de 95% la adquisición de bienes del patrimonio Histórico Español o de las CC.AA.
- *Reducción propia por las donaciones dinerarias para la constitución o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o para la adquisición de las primeras participaciones sociales:* de un 99% del importe de lo donado, a favor de los parientes de los Grupos I y II, realizadas en documento público, siempre que el donatario sea menor de 35 años y no tenga un patrimonio superior a 300.000 €. El importe máximo de la reducción será de 100.000 euros para la adquisición de una empresa individual de hasta 3 millones de euros en cuanto su cifra de negocios (1 millón en actividad profesional) y en el caso de participaciones, éstas deben representar como mínimo el 50% del capital social de la entidad y ejerza las funciones de dirección. Además, debe mantenerse la inversión durante un plazo de 5 años, no pudiendo realizar actos de disposición y operaciones societarias que minoren sustancialmente su valor. Aunque puede transmitir los bienes siempre que se reinviertan en otros de análoga naturaleza con destino empresarial. No obstante, dicha donación esta condicionada a que la empresa o la sociedad tenga su domicilio social y fiscal en la Comunidad, lo que puede afectar a la libertad de establecimiento desde el punto de vista constitucional o comunitario.
- *Reducción por Indemnizaciones:* correspondiente a la reducción del 99% de las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas a los herederos de los afectados por el Síndrome Tóxico y por las indemnizaciones extraordinarias por actos de terrorismo, sobre la que se ha comentado su caso segura inaplicabilidad.

Sobre la comprobación de valores el artículo 6 de la Ley 15/2002⁶⁷⁴ se remite al artículo 57 de la L.G.T., regulando los *acuerdos de valoración*, aunque su contenido se remite a la *Ley de derechos y garantías de los contribuyentes*. En materia de gestión, se regulan las obligaciones de los Notarios y de los Registradores de la Propiedad.

LA RIOJA

De acuerdo con la Ley estatal 14/1996, esta Comunidad reguló las reducciones de la base imponible en su Ley 7/2001. Tras la Ley estatal

⁶⁷⁴ Modificado por la Ley 9/2005.

21/2001, se ha vuelto a regular reducciones propias tanto “inter vivos” como “mortis causa”.

La Ley 6/2007, de 21 de diciembre ha establecido la siguiente regulación, de estas reducciones propias:

A) Reducciones “*Mortis Causa*”

a) *Empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades*: se ha establecido la reducción del 99% del valor de las empresas individuales o de negocios profesionales *situados* en dicha Comunidad en las adquisiciones “mortis causa”, que estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio y mantengan su valor en los cinco años posteriores, en favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado de la persona fallecida, y el adquirente tenga su domicilio fiscal en la Comunidad. Además, que se mantenga el domicilio fiscal y social en el territorio de la Comunidad durante los cinco años siguientes al fallecimiento del causante (lo que puede afectar a la libertad comunitaria de establecimiento), debiéndose mantener el patrimonio durante dicho plazo, no pudiendo hacer actos de disposición que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una disminución sustancial de su valor.

Con la misma reducción del 99% para las participaciones en entidades cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en dicha Comunidad y *que no coticen en mercados organizados*, que se adquieran los parientes señalados en el párrafo anterior y que tengan su domicilio en la Comunidad, con la obligación de no realizar actos de disposición que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una disminución sustancial de su valor. Siempre que concurren los requisitos establecidos por dicha Comunidad, exención en el I.P. y participación del 5% ó del 20% (con el cónyuge, descendientes adoptados, ascendientes, adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado del causante).

Cuando, además, el domicilio fiscal y social permanezca en dicha Comunidad durante un plazo de cinco años, lo que puede contravenir la legislación comunitaria.

b) *Explotación Agraria*: se ha mantenido la reducción del 99% para la adquisición “mortis causa” de una explotación agraria con determinados requisitos específicos, ser agricultor profesional el del adquirente (como del causante), titular de una explotación (a la que se incorpore) y tener su domicilio en dicha Comunidad, así como el mantenimiento durante 5 años siguientes al fallecimiento, a favor del cónyuge, descendientes, adoptados, ascendientes, adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado del causante.

c) Reducción del 95% de la base imponible en la transmisión de la *vivienda habitual* del causante, reduciendo el plazo de mantenimiento frente a la normativa estatal, a 5 años, hasta un límite de 122.606,47 euros, a favor del cónyuge, ascendientes, descendientes, pariente colateral mayor de 65 años y que hubiese convivido durante los años anteriores con el causante.

B) Reducciones “*inter vivos*”

- a) *Empresa individual, negocio profesional, participaciones en entidades*: Se han creado las reducciones del 99% para las transmisiones “inter vivos” a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, ascendientes o adoptantes, y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado del donante, de los elementos afectos a una empresa individual, un negocio profesional o una explotación agraria situados en la Rioja o de participaciones de alguna entidad (5% ó 20% con el con el cónyuge, descendientes adoptados, ascendientes, adoptantes y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado del causante), entrando en la regulación del Impuesto sobre el Patrimonio, *cuyo domicilio social y fiscal se encuentre en el territorio de esta Autonomía y no cotice en los mercados organizados, siempre que concurren los requisitos exigidos en el artículo 20.6 de la L.I.S.D. y, además, mantengan el domicilio fiscal y social en la Rioja durante los 5 años siguientes a la fecha de la escritura de donación*. Requisitos que pueden afectar a la normativa constitucional y las libertas económicas comunitarias. Durante el mismo plazo el adquirente no puede realizar actos de disposición ni operaciones societarias que, directamente o indirectamente, minoren sustancialmente el valor de la adquisición.

Estas reducciones establecidas por la Rioja cabe afirmar que son de carácter propio e incompatibles con las estatales, según se determina expresamente en su normativa.

- b) *Explotación agraria*: se ha mantenido la reducción del 99% de las donaciones de explotaciones agrarias a favor del cónyuge, descendientes o ascendientes, y colaterales, por consanguinidad, hasta el cuarto grado con el donante, situadas en dicha Comunidad (lo que plantea su posible legalidad de acuerdo a la normativa vigente), siendo el donante mayor de 65 años con la condición de agricultor profesional del donante y del donatario, con la obligación del adquirente de mantener durante 5 años siguientes a la donación.

C) *Deducciones*

- a) Deducción del 100% en la cuota del Impuesto en las donaciones de dinero de padres a hijos para la adquisición de la *vivienda habitual* en dicha Comunidad. De conformidad con el objetivo marcado por la normativa constitucional, pero exigiendo que la vivienda se encuentre en dicha Comunidad. Lo que puede afectar a la libre circulación de las personas desde el marco constitucional o comunitario.
- b) Deducción del valor de la de una vivienda donada por los padres a los hijos para ser la primera vivienda habitual del adquirente (menor de 36 años y su renta no superar 3,5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples), según una tabla de deducción del 0 al 100% según el valor de la vivienda. La vivienda debe hallarse en el territorio de la Comunidad y mantenerse en su patrimonio durante cinco años.
- c) Deducción en la cuota del 99% de su importe para las adquisiciones “mortis causa” que realicen los sujetos pasivos integrantes de los Grupos

de parentesco I y II del apartado 2 del artículo 20 L.I.S.D., aplicable después de las deducciones estatales y autonómicas, quedando fuera de tributación.

La normativa autonómica regula el suministro de información de los Notarios y Registradores de la Propiedad y Mercantiles, así como la información de valores para hacer públicos los valores mínimos de referencia basados en los precios medios de mercado, a declarar por bienes inmuebles, a efectos del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que impedirá la posterior comprobación administrativa, lo que puede afectar a la base imponible del impuesto, sobre las comunidades Autónomas no tiene cedida la competencia normativa.

C. VALENCIANA

Tras la Ley 13/1997, que reguló las reducciones “mortis causa” de la base imponible del I.S.D. y una vez promulgada la nueva ley estatal de cesión 21/2001, se modificaron las anteriores y creando otras reducciones para las transmisiones “inter vivos”.

Las reducciones relativas al parentesco y a las personas con minusvalía se califican como análogas a las del Estado a las que sustituyen y las demás como propias de la Comunidad Valenciana.

A) Transmisiones “mortis causa”

Reducciones personales:

- a) *Las reducciones por grupos de parentesco* (mejora de la reducción estatal):
Grupo I: 40.000 €. y 8.000 €. más por cada año menos de 21 años que tenga el sujeto pasivo, sin que pueda exceder de 96.000€, Grupo II: 40.000€.
- b) Además, se concede una reducción de 120.000 €. acumulable a las que corresponda en función de la situación personal, familiar o de parentesco del sujeto pasivo para las personas con minusvalía física, psíquica o sensorial, igual o superior al 33%, que se elevará a 240.000 €. cuando el grado de discapacidad de la persona sea igual o superior al 65%. Dichos importes no podrán ser disfrutados por los ciudadanos no residentes en dicha Comunidad.

Reducciones objetivas:

a) Transmisión de empresa individual agrícola : (“propia”)

En el caso de la transmisión de una empresa individual agrícola a favor del cónyuge, descendientes o adoptados del causante o, si no existieran descendientes o adoptados, ascendientes y parientes colaterales de hasta el tercer grado, una reducción de la base imponible del 95% del

valor de los elementos patrimoniales afectados a la actividad cuando se cumplan los requisitos fijados en la normativa de dicha Comunidad.

La reducción a los bienes del causante afectos a la actividad empresarial del cónyuge superviviente por la parte que resulte adjudicatario de aquéllos, de acuerdo con el artículo 27 de la Ley 29/1987, y cumpliendo el adjudicatario los requisitos antes citados.

Cuando el causante se encontrara jubilado en el momento del fallecimiento, para poder tener derecho a la reducción, la actividad debe de haberse venido realizando de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por alguno de sus descendientes o adoptados. En estos casos, la reducción solamente se aplicará a quien viniera realizando la actividad, por la parte correspondiente en que resulte adjudicatario según el artículo 27 de la Ley 29/1987, la reducción se reduce en función de la edad del causante jubilado al 90% cuando se hubiera jubilado entre 60 y 64 años.

- b) También se establecen *reducciones para las transmisiones del Patrimonio Histórico Artístico* según se cedan para su exposición a la Generalidad Valenciana, Corporaciones Locales Valencianas, Museos de titularidad pública Valenciana. Estas reducciones van del 25% al 95% según el número de años que se cedan en exposición.

- c) *Transmisión por causa de muerte de una empresa individual o de un negocio profesional*: Reducción del 95% del valor neto de los elementos patrimoniales afectos a la empresa o el negocio, siempre que se mantenga la actividad económica durante los 5 años desde el fallecimiento del causante, salvo que en este período falleciera el adjudicatario, debiendo de cumplirse para su aplicación ciertas condiciones. Transmisión en beneficio del cónyuge, descendiente o adoptado, a favor, también, de ascendientes, adoptantes o parientes colaterales hasta el tercer grado con el causante. También se aplica a los bienes del causante afectos a la actividad empresarial o profesional del cónyuge superviviente por la parte que resulte adjudicatario de aquéllos, siempre que cumpla los requisitos antes citados.

Cuando el causante se encuentra jubilado en el momento del fallecimiento, para poder tener derecho a la reducción, la actividad debe de haberse venido realizando de forma habitual, personal y directa por su cónyuge o por algunos de sus descendientes o adoptados, durante la totalidad de los 4 años anteriores al fallecimiento del causante. En estos casos, la reducción solamente se aplicará a quien viniera realizando la actividad, por la parte correspondiente en que resulten adjudicatarios; la reducción se reduce en función de la edad del causante jubilado al 90% cuando se hubiera jubilado entre 60 y 64 años cumplidos.

- d) *Transmisiones de participaciones en entidades*: En favor del cónyuge, descendientes o adoptados o, cuando no existan descendientes o adoptados a favor, también, de ascendientes, adoptantes o parientes colaterales hasta el tercer grado con el causante, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad de que se trate, minorados en el importe de las deudas que deriven del mismo y el valor del patrimonio neto de la entidad, siempre que la misma se mantengan por el adquirente durante un período de 5 años desde el fallecimiento del causante, salvo que en ese período falleciera el adjudicatario, debiendo de cumplirse para su aplicación las

condiciones establecidas por la Comunidad. La reducción es del 95%. Cuando la participación sea individual, si el causante se encontrara jubilado en el momento del fallecimiento, para poder tener derecho a la reducción, la dirección efectiva de la empresa debe de haberse venido realizando por su cónyuge o por alguno de sus descendientes o adoptados, en cuyo caso, la reducción solamente se aplicará a quien viniera dirigiendo la entidad, por la parte correspondiente en que resulte adjudicatarios, la reducción se reduce en función de la edad del causante jubilado al 90% cuando se hubiera jubilado entre 60 y 64 años. Para computar si las remuneraciones por la función directiva es la principal fuente de renta, no se tendrán en cuenta los rendimientos de actividades económicas cuyos bienes gocen de reducción en el Impuesto o cuando un mismo causante sea directamente titular de las participaciones en varias sociedades y concurren en ellas las restantes condiciones para considerar que tienen derecho a reducción en el I.S.D., debiéndose calcular de forma separada para cada una de dichas entidades si supone la principal fuente de renta sin incluir las de las otras empresas.

B) *Transmisiones “inter vivos”*

Reducciones Personales.

Las reducciones por grupos de parentesco (mejora de la reducción estatal):

- a) Grupo I: 40.000 €. y 8.000 €. más, por cada año menos de 21 años que tenga el sujeto pasivo, sin que pueda exceder de 96.000€., Grupo II: 40.000 €, siempre que el patrimonio preexistente no sea superior a 2 millones de €. Iguales cantidades se aplicarán a los nietos (cuando su padre hubiera fallecido con anterioridad) y 40.000 € para los abuelos (siempre que su hijo hubiera fallecido).
En las transmisiones “inter vivos” esas reducciones tienen un límite de de 96.000€. para el Grupo I y 40.000 €. para el Grupo II, computándose las transmisiones en los 5 años siguientes, y
- b) Además, se concede una reducción de 120.000€., acumulable a las que corresponda en función de la situación personal, familiar o de parentesco del sujeto pasivo (hijos o adoptados, padres o adoptantes) con minusvalía física, psíquica o sensorial, igual o superior al 33%, que se elevará a 240.000 €. cuando el grado de discapacidad de la persona sea igual o superior al 65%, cualquiera que sea su parentesco (33% en caso de discapacidad psíquica). Tomándose las transmisiones en los últimos 5 años anteriores.

Reducciones Objetivas.

a) *Transmisión de empresa individual agrícola : (“propia”)*

En el caso de la transmisión de una empresa individual agrícola a favor de los hijos o adoptados del causante o, si no existieran hijos o adoptados, a

favor de los padres o adoptantes, una reducción de la base imponible del 95% del valor de los elementos patrimoniales afectados a la actividad cuando se cumplan los requisitos fijados en la normativa de dicha Comunidad (que la actividad constituya la principal fuente de renta, que el donante haya ejercido la actividad de forma habitual, personal y directa, y que la adquisición se mantenga durante los 5 años siguientes). Cuando el causante se encontrara jubilado en el momento del fallecimiento, para poder tener derecho a la reducción, la actividad debe de haberse venido realizando de forma habitual, personal y directa por el donatario. En estos casos, la reducción se reduce en función de la edad del causante jubilado al 90% cuando se hubiera jubilado entre 60 y 64 años.

- b) Reducción del 95% para las transmisiones gratuitas e “inter vivos” de *empresas individuales o negocios profesionales o de participaciones* en entidades a las que sea de aplicación la exención prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la L.I.P., siempre que el donatario sea cónyuge, descendientes o adoptados y se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 20.6 de la L.I.S.D., añadiéndose que el adquirente debe mantener en actividad los elementos patrimoniales afectos a la empresa individual o negocio profesional o la titularidad de las participaciones durante 5 años desde la donación.
- c) Reducción del 90% para los supuestos de *donación* en que el donante tenga entre 60 y 65 años y se jubile de la actividad económica o cuando el donante de participaciones en entidades tenga más de 60 años y menos de 65 años en el momento de la donación y deje la dirección y de percibir remuneraciones por ello por razón de jubilación.

Nada se dice de la naturaleza de las nuevas reducciones, la primera al no existir una análoga en el Estado, es claramente propia; la siguiente es similar o análoga a la del Estado para la transmisión de empresas, por que cabe calificarla como una mejora de la estatal, puesto que reduce el plazo de mantenimiento de los elementos o participaciones adquiridos, por lo que se deberá aplicarla con preferencia; la última es nueva, puesto que contempla un supuesto no reflejado en el ámbito estatal, por lo que cabe calificarla como propia de la comunidad.

C) Tarifa, Coeficientes multiplicadores y Bonificaciones

Además, se regula la tarifa del impuesto y los coeficientes multiplicadores de forma semejante en cuanto a su estructura y cuantía a la estatal.

Finalmente, se ha establecido una bonificación del 99% de la cuota para:

- a) Las adquisiciones “mortis causa” por parte de personas integrantes del Grupo I y II de parentesco.
- b) Las adquisiciones “mortis causa” por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía superior al 33% cualquiera que sea el grado de parentesco que les una al causante.
- c) Con un límite de 420.000 €, las adquisiciones “inter vivos” por los hijos, adoptados, padres y adoptantes del donante, que tengan un patrimonio preexistente de hasta 2.000.000 €. y su residencia habitual la tengan en dicha Comunidad a la fecha del devengo. Para lo cual se tiene en cuenta

las donaciones de un mismo donante en los 5 años anteriores. Siempre que el donante no haya tenido derecho a la bonificación sobre los mismos bienes o un valor equivalente en los diez años anteriores al devengo. Igual bonificación se reconoce a los nietos, cuando el padre hubiera fallecido con anterioridad.

- d) Las adquisiciones “inter vivos” por discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65% o por discapacitados psíquicos con un grado de minusvalía superior al 33%, que sean hijos o adoptados o padres o adoptantes del donante. Así como para los nietos, cuando el padre hubiera fallecido con anterioridad.

Bonificaciones que sólo pueden ser disfrutadas por los ciudadanos residentes.

CIUDADES CON ESTATUTO DE AUTONOMÍA

Ceuta y Melilla son dos ciudades que disponen de un régimen especial en atención a su situación geográfica y al alejamiento de la península. Según la Ley 21/2001, dichas ciudades pueden recibir la cesión de los tributos estatales y cedidos a las CC.AA., aunque hasta ahora no ha ocurrido, por lo que rige la normativa estatal, que ha introducido una serie de beneficios para dichas ciudades a partir de 2003.

Bonificaciones⁶⁷⁵:

- a) Del 50% de la cuota del Impuesto derivada de las adquisiciones “mortis causa” y de seguros de vida para caso de muerte que se acumulen al caudal relicto, siempre que el causahabiente hubiera residido en dichas ciudades no sólo en el momento de la muerte sino además, durante los 5 años anteriores al fallecimiento.

No obstante, la bonificación a que se refiere el párrafo anterior se elevará al 99 %⁶⁷⁶ para los causahabientes comprendidos, según el grado de parentesco, en los grupos I y II señalados en el *artículo 20 de esta Ley*. Con lo que el Estado ha equiparado a estas Ciudades con las Comunidades Autónomas forales. Esta bonificación determina que los parientes queden cercanos queden fuera de tributación

Requisito que recoge la Ley 21/2001 y el Convenio Vasco, al exigirse no solo el fallecimiento en la citada residencia sino que debe venir residiendo desde 5 años antes para evitar planificaciones fiscales.

- b) Bonificación del 50% de la cuota del Impuesto en los supuestos de *donaciones de inmuebles*, que se encuentren radicados en cualquiera de las dos ciudades, equiparando a la adquisición gratuita de inmuebles las

⁶⁷⁵ Añadido por Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

⁶⁷⁶ Añadido por Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, Administrativas y del Orden Social.

de las acciones de sociedades reguladas en el artículo 108 de la ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de valores.

- c) Bonificación en un 50% de la cuota, las transmisiones gratuitas “inter vivos” de todos los demás bienes o derechos siempre que el adquirente tenga su residencia habitual en Ceuta o Melilla.

Esos beneficios se aplicarán a los supuestos de transmisiones que se hayan beneficiado, además, de las reducciones establecidas en la norma estatal que es la aplicable en su territorio, por lo que el beneficio en estas ciudades es doble, facilitado así, en mayor medida, la continuidad de todo tipo de bienes, derechos, empresas, etc., en Ceuta y Melilla.

Todas las Comunidades de régimen común han establecido especificidades en la regulación del I.S.D. en sus territorios, introduciendo beneficios fiscales, tanto propios como análogos a los del Estado, junto con normas procedimentales.

4.3. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA REGULACIÓN NORMATIVA EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS

Debido en parte, a la presión de los grupos interesados, las distintas Comunidades han regulado con profusión las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este ejercicio ha sido utilizado con mayor profusión y profundidad por las autonomías dirigidas grupos políticos de inspiración liberal al contrario que en aquellas de corte progresista, como Andalucía y Extremadura.

A) Reducciones Personales

El Estado, al igual que las Comunidades Forales, ha suprimido el Impuesto en las adquisiciones “mortis causa” para los grupos de parentesco I y II (ascendientes, descendientes y cónyuge) en las ciudades de Ceuta y Melilla.

En este mismo sentido, debemos destacar en primer lugar, la eliminación práctica de tributación en las Comunidades limítrofes con los territorios forales respecto a los Grupos I y II de parentesco (ascendientes, descendientes y cónyuges) como Cantabria, a través de coeficientes desmultiplicadores, y la Rioja, mediante una deducción del 99%; al igual que en Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha (95%), Madrid, Comunidad Valenciana. Así como con determinados límites, Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares y Murcia. En idéntico sentido que las Comunidades forales para las transmisiones “inter vivos”, ejemplo seguido por la Comunidad de Madrid, que ha establecido una bonificación del 99% para las donaciones en escritura pública para ascendientes, descendientes y cónyuges, al igual que la Comunidad de Canarias, Castilla-La Mancha (95%), Castilla y León. Igualmente, con relación a los actos “inter vivos,” se ha suprimido con determinados límites en Baleares y

la Comunidad Valenciana entre parientes cercanos, así como en Cataluña a través de la tarifa reducida (entre el 5% al 9%).

También es frecuente en el ámbito normativo autonómico, la eliminación de la tributación de los parientes del Grupo I, descendientes menores de edad o de minusválido con un determinado grado de incapacidad, Aragón y Galicia.

En este sentido, también se ha de resaltar la mejora de las reducciones, casi unánime, en relación con las personas discapacitadas.

B) *Reducciones Objetivas*

Vivienda Habitual

La importancia social de la vivienda en la sociedad española ha tenido su repercusión en la normativa autonómica, regulándose dicha reducción como propia con mejor tratamiento que la estatal. Destacan la reducción del 99% en Andalucía, 100% en Baleares y Extremadura, 99% en Canarias para los menores de edad y Extremadura, si bien en este último caso se amplía para las viviendas de protección oficial. Destacan igualmente Madrid y Cataluña, que mantienen el porcentaje, limitándose a elevar mínimamente el límite de la reducción.

Como novedad, destacan las Comunidad de Baleares que recoge la bonificación del 85% para las donaciones de dinero para la adquisición de la vivienda habitual o la entrega de un inmueble para dicha finalidad, porcentaje que se incrementa en Aragón hasta el 95%. Ejemplo seguido por Castilla y León, Canarias, Cataluña, Galicia y La Rioja para las donaciones en metálico. Además, como regla general, se ha reducido de 10 a 5 años el período de permanencia en el patrimonio de los causahabientes de la vivienda para gozar de la reducción. Lo que facilita su aplicación pero fomenta esta forma de ahorro en bienes inmuebles.

No obstante, en las donaciones de dinero o de la propia vivienda se exige que sea la primera vivienda habitual del adquirente en concordancia con el derecho constitucional de acceso a la vivienda. Requisito que Andalucía ha llevado a la reducción "mortis causa" por tal motivo. Al igual que los territorios forales de la Comunidad vasca y que concuerda con el mandato constitucional del artículo 47 de la C.E.

Empresa Individual y Participaciones en Entidades

De nuevo en esta materia se ha regulado con profusión, creándose enormes diferencias en la regulación entre Comunidades, debiéndose estudiar su constitucionalidad y el respeto a los límites establecidos en la ley de cesión, así como que dichas medidas fiscales pueden entenderse en el marco Europeo como ayudas de Estado en algunos casos, así como del posible trato discriminatorio a los no residentes. Son las Comunidades más desarrolladas y aquellas gobernadas por partidos de corte liberal, las que han regulado más extensivamente esta reducción, convirtiéndola en propia y matizando tanto la reducción en la transmisión de la empresa individual como la de las

participaciones en entidades, tanto a título de transmisión “inter vivos” como “mortis causa”. Sin que se exija el mantenimiento de la actividad durante un período mínimo, la reducción de la carga fiscal (no de la exención), y la apertura a personas ajenas al vínculo familiar como señalan las disposiciones comunitarias, aunque no tengan carácter vinculante sobre esta materia.

Particularidades:

- *Reducción del plazo de mantenimiento a 5 años:* son varias las Comunidades que reducen de 10 a 5 años el plazo para mantener el bien o su valor, Andalucía, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Galicia, Madrid, La Rioja, Murcia, C. Valenciana. Lo que facilita la reducción pero no impide que en un plazo reducido la inversión se dedique a una actividad no económica. Lo que desvirtúa la existencia de la propia reducción.
- *Mejora del importe de la reducción.* Andalucía, Asturias, Canarias, Castilla y León, Galicia, Murcia, La Rioja con un 99%, que hacen exenta la transmisión de bienes afectos frente a una tributación total del resto. Al igual que Extremadura con una reducción del 100%, Aragón del 96% y Cantabria del 98%.
- *Aumento de la complejidad en la aplicación de la Reducción:* la mayoría de las Comunidades establecen matizaciones que aumentan considerablemente la aplicación de esta reducción objetiva y fomentan la competencia fiscal entre las mismas.
- *Falta de garantías en el control de la reducción:* la reducción del plazo de mantenimiento, la interpretación extensiva de la norma, la reducción de requisitos para su aplicación, así como la ausencia de una normativa que controle su verdadera aplicación, hace que sea muy beneficiosa para el contribuyente, titular de una actividad o de participaciones en entidades. Se ha mantenido el sistema normativo establecido por la Ley 29/1987 con relación al mantenimiento del valor de la adquisición, sin que se exija la continuidad de la actividad. Mientras se condiciona la reducción al mantenimiento del domicilio fiscal o social en la propia Comunidad, relajándose los requisitos para acceder a la misma.
- Exigencia en algunos casos, del mantenimiento de la actividad económica de la empresa durante un período de tiempo, del domicilio fiscal o social en la propia Comunidad, lo que puede contravenir la libertad comunitaria de establecimiento, como luego se enunciará.
- No se ha condicionada el disfrute de la reducción a que la empresa sea de reducida dimensión o excluyendo a las empresas cotizadas. Salvo en Andalucía para la transmisión de las participaciones en entidades de reducida dimensión, y dentro de terminados límites en Canarias (3 millones de €.), Castilla-La Mancha (2 millones de €), Murcia(6 millones de euros, 2,5 millones para actividades profesionales) o que no coticen en mercados organizados como en La Rioja y Castilla y León.
- Finalmente, se ha establecido la donación de dinero para la adquisición, creación de una empresa individual, así como para la adquisición de participaciones en entidades, en las Comunidades de Baleares y Murcia.

- Finalmente, estas reducciones autonómicas no pueden ser disfrutadas por los ciudadanos “no residentes”, motivo de una posible infracción de la normativa comunitaria.

4.4. ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS CON RELACIÓN A LOS TRIBUTOS CEDIDOS

A) Concepto de Impuesto cedido

El artículo 156 de la Constitución Española reconoce que las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda Estatal y de solidaridad entre todos los españoles, facultando el artículo 157.3 a las Cortes Generales, mediante Ley Orgánica, para la regulación de los recursos de dichas Comunidades, entre los que destacan los Impuestos cedidos.

Si en un primer momento se procedió a la cesión simple de los recursos derivados de los Impuestos cedidos, más tarde se cedió las competencias normativas sobre los mismos. Competencia regulatoria de las CC.AA. sobre los impuestos cedidos, cuyo concepto no constituye una categoría económica o financiera⁶⁷⁷, sino que con el respaldo constitucional y estatutario derivado de los artículos 156 y 157 de la C.E. Su concepto y características corresponden a lo determinado por la Ley Orgánica de Financiación de las CC.AA. (L.O.F.C.A.)⁶⁷⁸.

Los tributos cedidos o susceptibles de cesión han variado por las sucesivas redacciones de los artículos 10 y 11 de la citada Ley, por lo que conceptualmente no es posible incluir un determinado Impuesto, por su naturaleza o funciones, como “cedible”. El artículo 10.1 de la L.O.F.C.A.⁶⁷⁹ señala que “*son tributos cedidos los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la Comunidad Autónoma*”. Pero al calificar el apartado 3 como cesión “*total o parcial*”, la doctrina ha tenido que alterar su interpretación, ya que entendía que se aludía a la posibilidad de ceder una parte o todo el hecho imponible. Actualmente debe interpretarse en el sentido de que la cesión de competencias (normativas y gestoras) o del producto mismo, pueden serlo de forma total o parcial. Hasta el modelo 1997-2001, los tributos cedidos cumplían una función casi exclusivamente financiera complementando los recursos que, procedentes de la Participación en Ingresos del Estado, nutrían los presupuestos de las CC.AA. El tributo cedido era por el Estado objeto de establecimiento y regulación, otorgando al sistema

⁶⁷⁷ A. CAYÓN GALIARDO, “Las Competencias Normativas de las Comunidades de las Comunidades Autónomas sobre los Tributos”, *ALCABALA*, Revista de Hacienda Pública de Andalucía, Nº 28, 2001.

⁶⁷⁸ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre.

⁶⁷⁹ Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas define lo que es un impuesto cedido e impuesto propio.

impositivo con la distribución de las cargas públicas y los fines de política económica, un sistema centralista⁶⁸⁰.

Pero al principio de suficiencia financiera va sumándose, en teoría, una cierta corresponsabilidad financiera al tenerse en cuenta para la participación en los ingresos del Estado de la recaudación normativa de los tributos cedidos⁶⁸¹. Desde 1997, *la participación en los ingresos del Estado* cede ante los *impuestos cedidos*, debido al incremento de figuras impositivas cedidas como por el establecimiento y ampliación de competencias autonómicas. La financiación no se garantizará en función de la participación en los ingresos del Estado, sino de la capacidad recaudatoria de los tributos que se cedan total o parcialmente y por las competencias legislativas que sobre ellos se ostente, por el principio de corresponsabilidad financiera. El concepto de tributo cedido no es apriorístico ni viene predeterminado por la norma fundamental y sus aspectos materiales, objetivos y funcionales han sido modificados por el legislador.

Sin embargo, ya en el *libro Blanco* que se elaboró en cumplimiento de los Acuerdos de 1993, se señalaba “*el escaso desarrollo de instrumentos de financiación que conlleven un coste político; tributos propios, recargos, o incremento de presión a través de la gestión de los cedidos. El recurso a la tributación propia ha sido esporádico y casi siempre utilizado estableciendo figuras extrafiscales de escasa capacidad recaudatoria...*”

Para ello, en cuanto a los tributos cedidos, sus autores propusieron avanzar en la cesión de nuevos impuestos, e incrementar la capacidad normativa de los actualmente impuestos cedidos. También la doctrina defendió la cesión en orden a la suficiencia financiera⁶⁸².

Pero, también se criticó al modelo de financiación 1997-2001 por la ausencia de límites de la cesión de la capacidad normativa sobre los Impuestos cedidos, lo que ha dado lugar a una enorme diversidad normativa, que da pie a la creación de posibles paraísos fiscales, de guerras tributarias entre unas Comunidades y otras, de aparición de medidas fiscales que permiten que la renta generada en un territorio tribute en otra Comunidad. Por lo que el otorgamiento de capacidad normativa podría hacer más pernicioso el sistema con una corresponsabilidad fiscal engañosa⁶⁸³.

Por otra parte, la distribución de los instrumentos financieros en distintos niveles hace más difícil la articulación de una política fiscal única, ya que los niveles de decisión se multiplican y requieren un mayor esfuerzo de coordinación. El nuevo sistema entraña, además, un incremento de costes de gestión para las Administraciones y para los contribuyentes.

En el plano constitucional, hay que buscar la norma que regule esta competencia estatal y sus límites antes las facultades legislativas que han adquirido las CC.AA. El artículo 133.1 de la C.E. con la “*potestad originaria de establecer tributos*”, parece apoyar la idea de que sólo al Estado incumbiría la

⁶⁸⁰ J. SEVILLA SEGURA, *Diez Lecciones sobre Financiación Pública y Diseño Tributario*, IEF, Madrid 1987, página 301.

⁶⁸¹ *La Gestión de los Tributos cedidos a Las Comunidades Autónomas....cit.*, Ministerio de Economía y Hacienda., pág. 144.

⁶⁸² J.M. LAGO MONTERO, *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi, 2000, pág. 30.

⁶⁸³ J. SÁNCHEZ MALDONADO, “La Financiación Autonómica: problemas y propuestas de reforma”. *Alcabala*. RHP. de Andalucía. Nº 2/1994, pág. 161.

creación de tributos. Sin embargo, la mención que se hace a los tributos propios de las CC.AA. en el artículo 157 y la constante jurisprudencia del T.C. muestra que la división en materia tributaria entre el Estado y las CC.AA. no puede explicarse desde estos parámetros. También se ha intentado sobre la base del artículo 149.1.14ª establecer el título competencial por el que el Estado ostentaría el pleno dominio sobre la materia “*tributos cedidos*”. En consecuencia podría hacer uso de las facultades que le atribuye el artículo 150 y atribuir a las CC.AA. las competencias legislativas que estamos examinando.

Pero la *cesión* de un impuesto no es equiparable a la *transferencia*. La justificación de la competencia estatal sobre los tributos cedidos y sus facultades para atribuir competencias legislativas en la materia a las CC.AA., no se rige por las previsiones de los artículos 148, 149 y 150. Por ello se había dudado de la constitucionalidad de que se dicten con carácter supletorio en aquellas materias en que se atribuye competencia a las CC.AA. Si la competencia estatal en materia de tributos cedidos se encuentra en el artículo 149 de la C.E., el Estado carece de competencia para dictar normas de aplicación supletoria para el caso en que las CC.AA. no hagan uso de sus facultades legislativas, dado que su competencia se limita a las bases o criterios generales son que se pueda sustituir la inactividad de las CC.AA. Tal sería el criterio que el T.C. ha sustentado en las sentencias 118/1996, de 27 de junio y 61/1997. Con este razonamiento se sigue la conclusión de que en caso de una aprobación de las tarifas fijadas por el Estado y de aplicación para el caso de que las CC.AA. no hagan uso de sus competencias para establecerlas dentro de los límites señalados en la Ley 21/2001, serían inconstitucionales.

Tal razonamiento no es correcto pues ni la competencia del Estado en esta materia se basa en el artículo 149 de la C.E., ni, si así fuera, la competencia del Estado estaría limitada a las bases, pues no todos los títulos competenciales contenidos en el citado precepto limitan las facultades estatales a la fijación de las bases.

Así, si se invoca el apartado 14º de dicho artículo (Hacienda General), la legislación dictada por el Estado en este ámbito puede agotar totalmente la regulación de la materia de que se trate.

En conclusión, la determinación de los sujetos titulares de las competencias normativas sobre tributos cedidos no se podrá resolver en virtud de los artículos 148, 149 y 150 C.E., sino por lo dispuesto en el artículo 157. Donde se enuncian los tributos cedidos entre los recursos integrantes de la Hacienda de las CC.AA. y se remite a una Ley Orgánica la regulación del ejercicio de las “*competencias financieras y las posibles formas de colaboración financiera entre las CC.AA. y el Estado.*”

Este criterio está respaldado por la S.T.C. 181/1988 que declara la competencia exclusiva del Estado, mediante Ley Orgánica, para que la regulación de las condiciones de la cesión de tributos. En resumen.⁶⁸⁴

- Los tributos cedidos, aunque la doctrina los equipare a tributos compartidos, no son una materia compartida por el Estado y las CC.AA., en los términos del artículo 149 de la C.E.
- Son tributos de titularidad estatal en régimen de cesión.

⁶⁸⁴ A. CAYÓN GALIARDO, “Las Competencias Normativas de las Comunidades, cit., páginas 91 y 92.

- El régimen de cesión de tributos es competencia del Estado, que la ejercerá mediante Ley Orgánica: la L.O.F.C.A.
- Las competencias legislativas de las CC.AA. sobre los tributos cedidos son delegadas, no en los términos del artículo 150 de la C.E., sino en los establecidos que establezca la L.O.F.C.A. Su alcance y concreción se definirán en esta ley y su ejercicio deberá ajustarse a lo establecido en ella.
- Nada impide, a pesar de la reserva a Ley Orgánica, que sea una Ley ordinaria la que desarrolle algunos aspectos técnicos de aquélla. Por ello, tampoco es factible dirigir un reproche a la Ley 21/2001 en cuanto se subordina a la L.O.F.C.A.

B) Fundamento y Límites de la cesión de facultades normativas a las CC.AA.

La competencia sobre la concreción de los impuestos que vayan a ser cedidos y el régimen jurídico de la cesión, corresponden al Estado mediante Ley Orgánica, debemos por tanto indagar sobre las razones que hayan podido determinar el actual régimen de cesión en cuanto contiene la atribución de competencias normativas a favor de las CC.AA. que se incorporaron al modelo 2002-2008.

Las Leyes 14/1996 y 21/2001, ¿responden a algún principio o son un pacto político?⁶⁸⁵

Existen algunos criterios que apoyan la opción de atribución de competencias en virtud de la Ley, como:

- No dispersar el conjunto de impuestos básicos de nuestro régimen tributario de forma que, incluso tras la cesión de facultades normativas, siga existiendo un sistema fiscal unitario en sus bases y hechos imponibles. Situación que no se ha conseguido como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al no ponerse límites a la fijación de reducciones, bonificaciones, deducciones y tarifa. Junto como la sunción por las Comunidades de determinadas competencias en materia de comprobación de valores.
- Que cada Comunidad Autónoma pueda, dentro de los límites que posteriormente examinaremos, hacer una política fiscal propia. A este efecto se le atribuyen facultades en relación con los elementos básicamente cuantificadores de la deuda: exenciones, reducciones en la base, deducciones en la cuota y sobre el tipo de gravamen.

Es decir no se persigue únicamente una función financiera y recaudatoria con la finalidad adicional de incrementar la corresponsabilidad fiscal, sino que implica una autonomía de una estrategia fiscal complementaria de las restantes competencias. Aunque ello, no debería dar lugar a una supresión del gravamen.

Autonomía que trasciende de las meras facultades para determinar el volumen de recursos, como las competencias sobre tipos de gravamen, las competencias sobre bases imponibles, exenciones y bonificaciones o

⁶⁸⁵B. CRUZ RODRIGUEZ, “Consideraciones sobre la nueva Financiación Autonómica”, *RDFHP*, Nº 247. 1998, pág. 141.

deducciones en cuota, que también afectan a la recaudación. Sino que está formada por distintas facultades que permiten esa política propia.

La corresponsabilidad fiscal no sólo actúa frente al contribuyente, sino que las CC.AA. se corresponsabilizan también de su propia política fiscal dentro de la general o global. Y se abre la posibilidad de ofrecer alternativas fiscales entre las diferentes opciones políticas existentes en cada Comunidad.

Por otra parte, la crítica al sistema fiscal español de financiación de las CC.AA., sobre la falta de corresponsabilidad fiscal del mismo⁶⁸⁶ que fue señalado por la Doctrina, y apareció citado en el *Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica* que inspiró la reforma del año 2002, que concluye en que, “*el sistema no hace a las CC.AA. corresponsables en la obtención de recursos tributarios. Aunque en 1996 se cedió una parte del IRPF y se asignaron a las CC.AA. competencias normativas sobre otros tributos cedidos, las cláusulas de garantía financiera anularon de hecho la corresponsabilidad consagrada en la norma, que afectaba en lo fundamental a los impuestos directos. Con todas las dificultades apuntadas, un mayor grado de corresponsabilidad parece un rasgo indiscutible de un sistema de financiación que aspire a ser mínimamente estable.*”⁶⁸⁷, no se ha superado, sino que, por el contrario, las CC.AA. han aumentado los beneficios fiscales otorgados, al mismo tiempo que exigen mayores recursos.

Del mismo modo que anteriormente, el Informe sobre el *sistema de financiación autonómica* y sus problemas⁶⁸⁸, elaborado en 1995 ya señalaba la necesidad de adoptar “*fórmulas de corresponsabilidad fiscal, las cuales pretenden desplazar sobre la hacienda de las CC.AA. la responsabilidad de obtener sus propios ingresos, introduciendo así una restricción a sus demandas de recursos que confiera estabilidad al sistema. Este es, en definitiva, el sentido último de aumentar el grado de corresponsabilidad en el actual sistema de financiación: lograr que quienes adoptan las decisiones de gasto sean conscientes y responsables de que tales decisiones, antes o después, aparejan la necesidad de obtener de los ciudadanos un volumen de ingresos equivalente.*”

Sin embargo, esa responsabilidad no se ha llevado a cabo, al menos en el *Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, donde se han creado un gran número de beneficios fiscales que han reducido sus posibles efectos. La Constitución española si bien no ha diseñado un sistema que suponga la dependencia de las CC.AA. respecto de la Hacienda del Estado a la hora de obtener sus ingresos, reconociendo la C.E. en el artículo 156 la autonomía financiera de dichas comunidades, que el T.C. en la sentencia 179/1987, de 12 de noviembre, ya señaló que su “*autonomía para la propia determinación y ordenación de los ingresos y los gastos para el ejercicio de sus funciones*”, ha generado el doble origen que van a disponer las CC.AA. para obtener los recursos tributarios.

El artículo 157.1 de la Constitución y el artículo 4 de la Ley Orgánica de Financiación de las CC.AA. (L.O.F.C.A.) han diseñado un sistema de

⁶⁸⁶ M. JORGE GARCÍA-INÉS Y S. ÁLVAREZ DE LEÓN, *Un análisis de la Política Tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC: nº 14/06, pág. 5.

⁶⁸⁷ Informe sobre la reforma del sistema de financiación autonómica, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002, págs. 103-104

⁶⁸⁸ Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1995, pág.17.

financiación mixto, constituido por los ingresos propios y las transferencias procedentes del Estado. Ya que existen una serie de tributos que tienen su origen estatal y que son transferidos, total o parcialmente, a las haciendas autonómicas (tributos cedidos) y los tributos propios de las haciendas autonómicas, artículo 133.2 de la C.E.

Cuadro Nº 41: Potestad Tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen Común:

Tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas	
IRPF (33%)	<ul style="list-style-type: none"> - Escala autonómica aplicable a la base imponible general: progresiva y con idéntico número de tramos que la del Estado.- Deducciones autonómicas por circunstancias personales y familiares, por inversiones empresariales y por aplicación de renta. - Aumentos o disminuciones de los porcentajes de deducción por inversión en vivienda habitual (límite del 50%.
Patrimonio	-Mínimo exento, tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota.
Sucesiones y Donaciones	<ul style="list-style-type: none"> - Reducciones en la base imponible que respondan a circunstancias de orden económico o social propias de la C.A.; mejoras las reducciones establecidas por el Estado. - Tarifa del impuesto; cuantías y coeficientes aplicables en función del patrimonio preexistente; deducciones de la cuota.
TPO y AJD	- Tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones, aplicables a las concesiones administrativas, la transmisión de bienes inmuebles, la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, constitución y cesión de derechos reales sobre bienes muebles e inmuebles, excepto los de garantía, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, los documentos notariales.
Tributos sobre el Juego	-Base imponible, tipos de gravamen, cuotas fijas y bonificaciones.
I.V.A. (35%)	- Sin capacidad normativa
I.E. Fabricación (40%)	- Sin capacidad normativa
I.E. sobre Electricidad	- Sin capacidad normativa
I.E. Medios de Transporte	-Tipos de gravamen, dentro de la banda fijada por el Estado
I. Venta Minorista Hidrocarburos	-Tipos de gravamen, dentro de la banda fijada por el Estado
Recargos sobre Tributos Estatales	
Tributos propios de las Comunidades Autónomas	
<ul style="list-style-type: none"> - Tasas y contribuciones especiales en materias de su competencia - Impuestos propios. 	
Límites genéricos	<ul style="list-style-type: none"> - No gravamen de hechos imponible gravados por el Estado. -Tributos sobre materias reservadas a las Corporaciones Locales solamente cuando la legislación de Régimen Local lo prevea.
Límites impuestos propios	<ul style="list-style-type: none"> No gravamen de elementos ni operaciones situados fuera de su territorio. - No obstaculizar la unidad de mercado. - No traslación de la carga tributaria a otras Comunidades.

* *Elaboración propia.*

Sin embargo, las CC.AA. se han venido financiando fundamentalmente por medio de fondos transferidos por el Estado, sin que el ejercicio de sus competencias tributarias para demandar recursos a sus ciudadanos haya sido significativo, por varias razones:

- Ya que en el modelo de cálculo del proceso de transferencias se utilizó el método del “*coste efectivo*”, por el que se transfiere a las Comunidades competencias sobre gasto y paralelamente los recursos necesarios para su financiación, sin plantearse su disponibilidad y composición.
- La inestabilidad del sistema, junto con las negociaciones quinquenales del mismo y las garantías en la obtención de recursos que acompañaron a cada una de ellas, no contribuyeron precisamente a potenciar la corresponsabilidad fiscal⁶⁸⁹.
- La forma de la cesión, ya que la cesión de los tributos se produce de forma que implica⁶⁹⁰, en palabras del Tribunal Constitucional en Sentencia 13/1992, de 6 de febrero, exclusivamente un derecho de crédito a favor de las Haciendas autonómicas frente a la Hacienda Central.
- Cediéndose realmente a cada Comunidad la recaudación obtenida por las distintas figuras fiscales, hasta que en 1997 comenzó la cesión de la capacidad normativa.
- La cesión de la capacidad normativa, sin establecer límites, ha sido usada para suprimir, de hecho, el gravamen.

Desde ese momento comienza, además de la autonomía en el gasto, lo que GÓMEZ POMAR habla de autonomía en el ingreso⁶⁹¹, sin que existiera, inicialmente, incentivos para gestionar las figuras tributarias, ante el aseguramiento de la financiación de las competencias transferidas hasta el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera 1/1986, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el Método para la aplicación del sistema de financiación para el período 1987/91, en el que se introduce el concepto de recaudación normativa.

- En relación con los tributos propios, su desarrollo se ha visto limitado por las restricciones establecidas en los artículos 157.2 de la Constitución y 6 y 9 de la L.O.F.C.A., al prohibirse gravar los hechos imponible ya gravados por el Estado (renta, riqueza y consumo) que tienen un

⁶⁸⁹ Madrid, Castilla y León, Valencia, Aragón y Canarias exigen al Gobierno el mismo marco de inversiones que en Cataluña, que recibirá el 2008 por ese concepto 4.021 millones de euros (823 millones más de lo previsto). La Comunidad Valenciana reclamará 2.800 millones. *Diario de León, del día 21 de septiembre de 2007*. Andalucía logró llegar a un Acuerdo para la inversión del Estado el año 2008 de 4.000 millones de €, con un incremento del 17,8%, mientras la Comunidad de Madrid exige una inversión de 2.050 millones. Cuando se crean deducciones en el IRPF por alquiler de vivienda a nivel estatal y la Comunidad de Castilla y León en el caso de los actos jurídicos documentados por la compra de vivienda de los menores de 36 años por el préstamo hipotecario hasta un tipo del 0,1%. *Diario Cinco Días, edición digital, del día 21 de septiembre de 2007*.

⁶⁹⁰ S. ÁLVAREZ; A. APARICIO; A.I. GONZÁLEZ, *La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de Régimen común*. Documento de Trabajo 20/2004, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, págs. 33 y sgts.

⁶⁹¹ J. GÓMEZ POMAR, “El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común”, *Presupuesto y Gasto Público*, 2002, nº 28, pág. 58.

auténtico potencial recaudatorio, siendo muy limitado el potencial de los tributos propios como fuente de ingresos de las CC.AA.

- Los recargos sobre ciertos tributos estatales, cuya finalidad era la de dotar de autonomía tributaria han ido decreciendo su importancia por el reconocimiento de la capacidad normativa de las CC.AA.⁶⁹²

El Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 23 de septiembre de 1996 que estableció el sistema de financiación de las CC.AA. para el quinquenio 1997/2001, incrementó la autonomía de las Comunidades a través del reconocimiento de las competencias normativas y de gestión a las CC.AA.⁶⁹³ En el mismo sentido, el nuevo sistema se decantó por ampliar el campo de los tributos cedidos y compartidos con el Estado, marco que fue incrementado por el vigente sistema de financiación establecido por el Acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera de 27 de julio de 2001 que aumentó la responsabilidad fiscal de las CC.AA. en orden a que el sistema de financiación garantizara los recursos suficientes para dichas Comunidades y poder atender adecuadamente la prestación de los servicios asumidos u disponer de autonomía para decidir sus políticas de gasto y sus políticas de ingreso. Cuadro nº 41.

Con la finalidad de incrementar la corresponsabilidad fiscal y la reducción del peso de las transferencias del Estado.⁶⁹⁴ Objetivos que no se han cumplido, a pesar del incremento de los ingresos cedidos. Cuadro 42.

Cuadro nº 42: INGRESOS DE LAS CC.AA. POR TRIBUTOS CEDIDOS

	2001	%	2002	%	2003	%	2004	%	2005	%
IRPF	5.224	12,9	12.067	131,0	13.622	12,9	16.678	22,4	18.221	9,3
IVA			11.184		13.439	20,2	14.929	11,1	17.367	16,3
I.ESPECIALES			5.767		7.066	22,5	7.573	7,2	8.029	6,0

Fuente: Memoria AEAT. 2006

Limites Generales a las facultades normativas de las CC.AA.

Corresponde al Estado, como hemos señalado anteriormente, el establecimiento del régimen de los tributos cedidos, por lo que tanto en la L.O.F.C.A. como en la ley ordinaria que la desarrolla en este aspecto, Ley 21/2001, encontraremos el marco en el que deberán desenvolver las facultades legislativas de las CC.AA.⁶⁹⁵.

- 1.- *Límites constitucionales*: el ejercicio, aunque sea por delegación, del poder financiero de las CC.AA. está sujeto a los límites constitucionales,

⁶⁹² J.I. GOROSPE OVIEDO, *La figura del recargo autonómico*, en Pérez de Ayala, J.L. (coordinador). Estudios del Sistema de Financiación Autonómica, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, pág. 148.

⁶⁹³ Consejo de Política Fiscal y Financiera: Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. Acuerdo de 27 de julio de 2001, pág. 14

⁶⁹⁴ Consejo de Política Fiscal y Financiera: Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común. Acuerdo de 27 de julio de 2001, pág. 15.

⁶⁹⁵ L.M. ALONSO GONZÁLEZ, *Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. QF. Nº 22/1998.

de forma que los principios informadores del sistema tributario - justicia, capacidad económica, igualdad, reserva de ley, etc., - deben ser respetados también en el desarrollo de las competencias normativas autonómicas sobre los tributos cedidos. Las limitaciones a la modificación de los impuestos por vía de las leyes de presupuestos deberán resolverse atendiendo a la interpretación que las SS.TC. 116/1994 y 149/1994 han realizado sobre el artículo 134.7 de la C.E. Además, el ejercicio de la capacidad normativa por las CC.AA. no debe infringir el concepto constitucional de tributo cedido.

2.- Límites derivados de la L.O.F.C.A.⁶⁹⁶.

- a) *Principio de solidaridad*: cuando se predica de la materia tributaria tiene su ámbito propio con relación a las personas y entre territorios como establece el artículo 2 de la L.O.F.C.A. Esta exigencia que no impide la desigualdad en las cargas fiscales, que por estar fundada en el principio de autonomía es constitucionalmente legítima, lo que trata de corregir es una competencia entre sistemas fiscales basada en la insolidaridad de las medidas adoptadas.⁶⁹⁷ La disparidad normativa autonómica en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la actualidad, basada, en principio, en la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, no puede obviar que constituye también el resultado de la competencia fiscal entre Comunidades como se ha reflejado al señalar las últimas reformas legislativas en los años 2007 y 2008. Lo que ha derivado en que las Comunidades con mayores recursos, son las que pueden aumentar los beneficios fiscales, reivindicando, a su vez, mayores recursos del Estado, lo que pueden comprometer dicho principio de solidaridad señalado en la Constitución y en la L.O.F.C.A.
- b) *La prohibición de discriminación*: por lugar de situación de los bienes, procedencia de las rentas. Recogida en el artículo 19 de la L.O.F.C.A., se trata de una consecuencia deriva del artículo 157.2 de la Constitución. La prohibición citada no debe ser entendida de forma absoluta pues llevaría a la uniformidad total en el sistema fiscal, por lo que se deben admitir diferencias entre los territorios de las CC.AA., siempre que se fundamenten en su propia autonomía y la medida sea proporcional y adecuado a la finalidad perseguida, como han aceptado

⁶⁹⁶ Art. 19 LOFCA. En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la [Constitución](#); no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional. Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea.”

⁶⁹⁷ J. MARTÍN QUERALT, “El Diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades Autónomas”. *REDF*, nº 101. 1998.

las SS.TC. 19/1987, 75/1990, 150/1990 y 14/1998. Se impide el gravamen, de forma directa, de bienes situados fuera del propio territorio, así se desprendería de la S.T.C. 37/1981 cuando declaraba: *“el límite territorial de las normas y actos de las CC.AA. no puede significar, en modo alguno, que les esté vedado a los órganos, en el ejercicio de sus propias competencias, adoptar decisiones que puedan producir consecuencias de hecho en otros lugares del territorio nacional.”*

Lo prohibido es que se adopten medidas que discriminen los bienes situados fuera del territorio. La S.T.C. 150/1990, de 4 de octubre, ha declarado que esta limitación no era aplicable a los recargos sobre impuestos estatales, sino solo a los tributos propios de las CC.AA.

El requisito establecido por las por las Comunidades Autónomas de condicionar el disfrute de los beneficios fiscales a la permanencia de la actividad económica, puede no afectar a este principio enunciado en el artículo 157.2 de la Constitución Española, pero puede influir en la libre circulación y establecimiento de personas señalado en el artículo 139. 2 de la C.E.

- c) *Lealtad Institucional o Presión Fiscal efectiva*: son principios que resultan difíciles de concretar, y por tanto, por ser un concepto jurídico y económico, respectivamente, supondrán una prueba difícil de demostrar. Se trata de una prohibición vaga en el último caso que figura en las Leyes de Concierto y Convenio⁶⁹⁸, así como en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, en su artículo 19⁶⁹⁹. Sobre las últimas actualizaciones (Ley 28/2007, de 25 de octubre, por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y Ley 48/2007, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra), no se puede decir que hayan avanzado en el sentido de clarificar aquellos principios.

- d) *Las exigencias de la armonización en la Unión Europea*.

El artículo 19 de la L.O.F.C.A. establece que las competencias que se atribuyen a las CC.AA., pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar su cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la U.E. Se establece una especie de causa que ponga fin a la cesión o al régimen de cesión de algún impuesto cedido, pero podría interpretarse que si la normativa de las CC.AA. se ajusta a la normativa comunitaria, no es necesaria la caducidad de la delegación.

⁶⁹⁸ R. CALVO ORTEGA, Principios tributarios constitucionales y sistema autonómico en, “El sistema de financiación territorial en los modelos de Estado español y alemán”, INAP, 2000, pág. 76.

⁶⁹⁹ En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la [Constitución](#); no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional

Los puntos de conexión: el ámbito de aplicación, límite personal o territorial de estas competencias autonómicas, incluso normativas, viene determinado por el respectivo punto de conexión. Sin embargo, la amplia normativa autonómica ha establecido una regulación de la transmisión de la empresa familiar que puede infringir la normativa comunitaria tanto con relación a las ayudas de Estado como a las libertades económicas comunitarias. Tema que se desarrollará en otro apartado de este trabajo.

- e) *La ausencia de privilegios económicos y sociales* entre Comunidades, sancionados en el artículo 2 de la L.O.F.C.A., choca con las enormes diferencias de recursos entre las propias Comunidades. De manera que las más avanzadas gozan de suficiencia de ingresos tributarios, pudiendo bajar la presión fiscal de los tributos cedidos en perjuicio de otras Comunidades. La competencia fiscal entre Comunidades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ha sido evidente en estos últimos años, con el intento de atraer o no perder futuros contribuyentes. A la gran cantidad y disparidad normativa, se ha manifestado una evidente competencia entre Comunidades para conseguir el sistema más beneficioso y que no ha evitado el tradicional alegato a favor de mayores recursos de la Administración Central. Piedra de toque del futuro debate que se avecina para la implantación del nuevo sistema de financiación en el año 2009.

f) *Límites derivados de la Ley de Cesión de Tributos:*

El Estado, no obstante, ostenta la titularidad sobre los tributos cedidos como señala el artículo 37 de la Ley 21/2001, *“La titularidad de las competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se cede a las Comunidades Autónomas, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, corresponde al Estado”*. Actuando por delegación del Estado en la gestión, liquidación, recaudación e inspección, así como de la revisión de los actos dictados en vía de gestión del I.S.D., artículo 46 de la Ley 21/2001. La Ley 21/2001, art.17, señala en este sentido que, *“la eventualidad supresión o modificación de los tributos cedidos implicará la extinción o modificación de la cesión”*.

- g) *En materia de comprobación*, el artículo 40.2 de la Ley 21/2001 señala que las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. Sin embargo, el artículo 46 establece que la Comunidad Autónoma se hará cargo, por delegación del Estado y en los términos previstos en esta sección, de la gestión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señalando el artículo 47.1.a) entre esas competencias de gestión y liquidación, la incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado. Criterios que son los señalados por el Estado de acuerdo con el artículo 57 de la L.G.T. y normativa de desarrollo.

De dicha normativa se deriva, que las Comunidades Autónomas pueden realizar actos de comprobación, salvo que el obligado tributario hubiera declarado utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante en aplicación de alguno de los citados medios del citado artículo 57, como señala el artículo 136 de la L.G.T. Administración actuante que realiza un acto de comprobación, en este caso, por delegación del Estado, que es a quien corresponde la fijación del valor catastral y los precios de mercado que servirán para realizar dicha comprobación.

De esta forma, cabe señalar que la legislación en materia de comprobación de valores dictada por las Comunidades Autónomas, puede infringir el reparto de competencias fijado por la Ley 21/2001, determinando la anulabilidad de los actos de valoración dictados sobre la base de los valores fijados por dichas Comunidad, en tanto en cuanto no son competentes para señalar dichos valores. Lo que puede dar lugar a la apertura de los correspondientes procedimientos de revisión señalados en el artículo 213 de la L.G.T. a instancia del Administrado, o de revocación del artículo 219 de la L.G.T. a instancias de la Administración.

Respecto de las fuentes reguladoras de los tributos, el artículo 19 menciona la normativa aplicable a los tributos cedidos, la Ley General Tributaria, las Leyes de cada tributo y la normativa autonómica correspondiente.

Sin embargo, como se ha enunciado, son límites en cuanto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, vagos e inconcretos, que han permitido una amplia dispersión normativa, así como una supresión de “facto” del gravamen, y no ayudan a la creación de un sistema fiscal que garantice un equilibrio económico general, al mismo tiempo que permita la suficiencia de recursos entre los sujetos intervinientes. Los límites establecidos por la Ley 21/2001 en materia de delegación de la gestión del impuesto, han sido superados ampliamente por las Comunidades Autónomas que han asumido la determinación y comprobación del valor de los bienes.

C) Vulneración de los límites y su sanción

La propia ley de cesión de tributos y las normas autonómicas podrían estar en desacuerdo con la L.O.F.C.A., lo que determinaría su inconstitucionalidad según la S.T.C. 181/1988, con apoyo en el artículo 28.2 de la L.O.T.C. *“para apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de una Ley el Tribunal considerará, además de los preceptos constitucionales, las leyes que, dentro, del marco constitucional, se hubieran dictado para delimitar las competencias del Estado y las diferentes CC.AA. o para regular o armonizar el ejercicio de las competencias de éstas”*.

En caso de conflicto entre la L.O.F.C.A. y Ley de Cesión con las leyes autonómicas, por el artículo 157 de la C.E., es la L.O.F.C.A. la que delimita el ámbito propio de cada ley por lo que la sanción será la inconstitucionalidad de la norma autonómica conculcadora de la norma estatal. El sistema de

financiación de las CC.AA. por medio de tributos cedidos, tiene indudables ventajas que los teóricos predicaban del sistema de “*unión de fuentes de financiación*” que respeta los principios de generalidad del sistema fiscal y de distribución de las cargas con respecto a los principios de igualdad y capacidad de todos los ciudadanos.

El sistema de financiación ha avanzado en la atribución a las CC.AA. de competencias legislativas, en la autonomía de las CC.AA., su corresponsabilidad teórica y en la no traslación de las cargas de un territorio a los residentes en otros diferentes. Sin embargo, la ausencia de límites concretos en las capacidades normativas de las Comunidades Autónomas a la hora de determinar la deuda tributaria, ha generado una degradación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al haberse creado una infinidad de beneficios fiscales, afectando a la propia recaudación y a las funciones que tiene asignado, creándose numerosas dudas sobre la constitucionalidad o el respeto a la normativa comunitaria de algunas de esas medidas, como ahora estudiaremos.

1.- Limitación del beneficio fiscal a que la empresa, del negocio o la entidad esté domiciliado en una Comunidad:

En primer lugar, resulta llamativo que esta exoneración de la tributación se haga depender únicamente de la circunstancia de que la empresa, negocio o entidad está domiciliado en una Comunidad, como por ejemplo en Andalucía, sin referencia, en muchos casos, a ningún otro requisito finalista. Desde esta perspectiva se puede considerar que esa medida no persigue la continuidad generacional de las empresas, negocios o entidades de las que sean titulares los residentes en una Comunidad, sino que tales se domicilien también en la misma Comunidad. En segundo lugar, esta última observación plantea una duda desde el punto de vista constitucional, ya que puede plantearse si se está en presencia de una medida discriminatoria, contraria a los artículos 14, 19, 31.1, 139.2 y 157.2 de la Constitución y a los principios de igualdad y generalidad y a la normativa comunitaria.

En este sentido, resulta obligado preguntarse si el hecho de que el domicilio fiscal y, en su caso, social de una entidad radique en el territorio de una determinada Comunidad es una circunstancia que justifique un trato diferenciado. La doctrina constitucional sobre el particular (entre otras, Sentencia 75/1990, de 26 de abril) ha aquilatado el concepto de igualdad ante la Ley al indicar que este principio a) no veda cualquier desigualdad, sino sólo aquella que no sea razonable y carezca de justificación, es decir, que pueda ser calificada como discriminatoria por introducir una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carezca de una justificación objetiva y razonable; b) la igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se aplique iguales consecuencias jurídicas (se deben considerar iguales dos supuestos cuando la introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o irracional); c) no se prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo las artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y razonables; d) para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin perseguido por ella, sino que es indispensable que las consecuencias jurídicas resultantes sean adecuadas y proporcionadas a tal fin, de manera que la relación entre la

medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido superen el juicio de proporcionalidad.

Para MONCHÓN LÓPEZ⁷⁰⁰, dicha medida no supera el anterior test de constitucionalidad, ya que, en primer lugar, en la adquisición de participaciones en entidades, resulta que en un tributo cuyo punto de conexión es la residencia habitual de la persona (del causante) la introducción del requisito relativo a la exigencia del domicilio fiscal y, en su caso, social de la entidad resulta artificioso y no justificado. No existe una verdadera razón de peso que justifique tal exigencia, ya que en la justificación del beneficio fiscal con objeto de favorecer la transmisión del patrimonio empresarial o profesional, y a efectos de cumplir tal fin (que es el que justifica el beneficio fiscal), no se entiende la razón por la cual el domicilio fiscal y social de la entidad debe radicar en la Comunidad Autónoma.

2.- Mantenimiento del domicilio fiscal y/o social en la Comunidad.

A igual conclusión se llega, si la atención se centra en la exigencia de que el domicilio fiscal de la empresa individual o negocio profesional se encuentre y mantenga en la Comunidad Autónoma. En particular, ha de considerarse que la norma está discriminando a aquellos sujetos pasivos que no sean residentes en la Comunidad Autónoma, ya que, al exigirse que el domicilio fiscal se mantenga en una Comunidad, está imposibilitando de hecho que se acojan a este beneficio fiscal.

Incluso, si se considerase que por domicilio fiscal ha de entenderse el lugar de localización de la empresa o negocio definido en el I.A.E., tampoco quedarla justificada la discriminación que supondría aplicar un beneficio fiscal a las empresas y negocios de un residente en la Comunidad que, además, se localicen en esa Comunidad frente a las que no se localizan en dicho territorio. Esta situación resultaría, por otra parte, antieconómica, ya que no favorecería el progreso económico de la propia Comunidad que establece la medida.

Con el contenido de estas medidas, se está conculcando el principio de igualdad y de generalidad, ya que los hechos imponible del impuesto sucesorio acaecidos en una Comunidad no se van a gravar de igual forma. Al contrario, dependiendo del domicilio fiscal y, en su caso social, de las empresas individuales, negocios profesionales y entidades transmitidas, unos estarán exentos y otros plenamente gravados. Con lo que en definitiva, todos (los que se encuentren en una idéntica situación, al menos, desde el punto de vista de los principios de justicia tributada) no contribuirán de igual forma.

Por tanto, este requisito resulta contrario los principios de igualdad y, también, de generalidad. En este sentido, resulta oportuno traer a colación la opinión de ORÁN MORATAL⁷⁰¹ en relación con diversas medidas adoptadas por las Comunidades Autónomas de Madrid y Valencia en la tributación de las donaciones. Este autor ha señalado que algunas de ellas resultan contrarias al principio de igualdad ya que “si el punto de conexión de los tributos cedidos determina lógicamente la sujeción a uno de ellos, la residencia no puede

⁷⁰⁰ L. MONCHÓN LÓPEZ, “Panorama actual de la imposición...”,.. cit, pág. 55.

⁷⁰¹ ORÁN MORATAL, “Cuestiones problemáticas en la cesión del Impuesto.sabre Suoesbnes y Donadores”, Tribuna Fiscal, nº 201,1007; págs. 49 y 50”.

convertirse en causa legítima de discriminación, y menos aún para gravar en mayor medida al no residente". Más adelante, recoge la STSI de Andalucía de 1 de diciembre de 2003 (JT2004/228) en la que se indica que "el criterio de la residencia....no es posible utilizarlo como modulador de la deuda de una figura tributaria, por no ser aspecto determinante de la capacidad económica de quienes se ven llamados a cumplimentar las prestaciones tributarias y resulta, par ello, contrario al principio de igualdad". Pues bien, estas afirmaciones resultan plenamente aplicables al supuesto que se está analizando aquí, basta con referidas al domicilio fiscal o, en su caso, social en vez de a la residencia.

Por otra parte, también hay que tener en cuenta que estas restricciones suponen una limitación a la libertad de movimiento del capital, como luego estudiaremos, ya que a través de la exigencia de permanencia del domicilio en la Comunidad Autónoma se está dificultando el movimiento patrimonial. Y lo que es más grave, esas limitaciones también se extienden a la libertad de residencia. Esto último, se plantea, especialmente en relación con las empresas individuales y negocios profesionales, y viene motivado por la exigencia de que el domicilio fiscal permanezca durante un plazo en una Comunidad. Como se ha expuesto, el domicilio fiscal en estos casos viene a coincidir con el lugar de residencia habitual de la persona física que desarrolla esa actividad económica. Pues este requisito viene a suponer un obstáculo a la libre residencia de las personas, ya que, en estos supuestos, se estará en presencia de un beneficio fiscal vinculado al mantenimiento de la residencia de una persona en un determinado territorio.

En este sentido, el FJ 3º de la STC 8/1986, de 21 de enero, señala que "la libertad de elección de residencia que atribuye a los españoles el artículo 19 de la CE comporta la obligación ó correlativa de los poderes públicos de no adoptar medidas que restrinjan u obstaculicen ese derecho fundamental". Tanto esta Sentencia como en otras (por ejemplo, la STC 14/1998, de 22 enero), el T.C. ha señalado que los artículos 14, 139.1, 149.1.1ª de la Constitución no exigen un tratamiento jurídico uniforme de los derechos y deberes de los ciudadanos en todas las materias y en todo el territorio del Estado. Sin embargo, esta no es la cuestión a la que se está haciendo referencia. El problema radica en que ese distinto tratamiento se hace depender de un hecho futuro que el domicilio fiscal se siga manteniendo en la Comunidad. Sencillamente, este requisito sólo puede ser entendido como una medida que restringe y obstaculiza el derecho fundamental a la libertad de elección de residencia, ya que la procedencia de un beneficio tributario se hace depender del hecho de que el domicilio fiscal de una actividad económica (que, como se ha señalado, viene a coincidir con el domicilio fiscal y la residencia del titular de esa actividad) se encuentre y se mantenga en una determinada Comunidad Autónoma. Se ha de indicar que, para los obligados tributarios afectados por la medida, ésta puede suponer una ventaja fiscal determinante a la hora de tomar ciertas decisiones sobre su residencia o la composición y localización de su patrimonio. Por tanto, la norma es contraria al artículo 19 de la C.E. Por idénticos motivos, también ha de considerarse que se está en presencia de una medida que, indirectamente, supone un obstáculo a la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de los bienes (artículo 139.2 de la CE).

Esta conclusión no se varía alterada por el hecho de que se interprete que la norma se está refiriendo al lugar de realización de las actividades definido en el IAE, en vez de al domicilio fiscal.

Y no varía la conclusión, ya que se trataría de una medida que seguiría, indirectamente, obstaculizando la libertad de residencia. En efecto, la necesidad de mantener la localización del negocio en territorio de la Comunidad Autónoma puede ser de facto incompatible con residir en otro lugar distinto, ya que la gestión de esa actividad puede requerir de la presencia física del titular.

A idénticas conclusiones se llega si se tiene en cuenta la doctrina sustentada por el T.C. en su Sentencia 96/2002, de 25 de abril, en la que se declaran inconstitucionales las compensaciones que el Estado otorgaba a los residentes comunitarios, que no lo sean en España, que no pudieran acogerse a los beneficios fiscales otorgados por las Comunidades Forales (las Ramadas vacacionales fiscales). Por un lado, el FJ 8 de esta Sentencia señala que “no le es dable al legislador—desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario—localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (artículo 131.1 CE) y de solidaridad (artículo 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (artículo 1.1 CE). Desde la perspectiva de la libertad de empresa, residencia y circulación el FJ 11 de esta Sentencia recoge la doctrina previamente elaborada (STC 4/1990, de 5 de abril) señalándose que quedan prohibidas aquellas medidas que impliquen que la unidad de mercado se resienta a consecuencia de una actuación autonómica que, en ejercicio de competencias propias, obstaculice el tráfico de industrias. Así habrá de suceder cuando se provoque una modificación sustancial, geográfica o sectorial, del régimen de traslado en o para determinadas zonas del territorio nacional..”

En definitiva, se trata de normas contrarias a los artículos 139.2 y 157.2 de la CE, preceptos que prohíben las medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento por todo el territorio nacional. En concreto, el citado artículo 157.2 dispone que “las Comunidades Autónomas no podrán adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan un obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”.

Por su parte, el párrafo segundo del artículo 19.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; que puede considerarse desarrollo del precepto constitucional, dispone que en el ejercicio de las competencias normativas cedidas a las Comunidades Autónomas, éstas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de la celebración de los negocios, actos o hechos...”

Debe indicarse que esta medida autonómica se ha adoptado teniendo en cuenta el lugar en donde se encuentre el domicilio fiscal, y en su caso social, de las empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones

en entidades cuya adquisición motiva la reducción de la base. Es cierto que, literalmente, no se incumple; ya que no se ha adoptado una medida sobre bienes situados fuera de la Comunidad, ni es discriminatoria por razón del lugar de ubicación de los bienes. Ahora bien, también puede considerarse que se trata de una medida que, por omisión, afecta a bienes (Me estoy refiriendo a las entidades, que no son bienes en sentido estricto pero, es evidente, que tienen un claro contenido patrimonial, lo que justifica que desde esta perspectiva puedan ser considerados como tales) localizados fuera del ámbito territorial de la Comunidad; esto es, si se ha adoptado una medida que discrimina a los bienes situados fuera del territorio de Andalucía y esa medida consiste en la no aplicación de la reducción: En este sentido, RUIZ ALMENDRAL considera que estas medidas "podrían suponer una infracción del artículo 19.2 de la LOFCA... En la medida en que, a esos efectos, se produce una corrección del punto de conexión previsto en la Ley I.S.y D., puede entenderse vulnerado el citado precepto de la LOFCA, que impide a las Comunidades adoptar medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes"⁷⁰². En efecto, tal y como está formulada la medida, en relación con la adquisición de participaciones en entidades, no se tiene en cuenta el punto de conexión del impuesto (la residencia del causante), sino que el domicilio de la entidad radique en una Comunidad. Esta circunstancia debe ser puesta en conexión con la ausencia de requisitos finalistas y con la dificultad de impedir domiciliaciones interesadas dentro del territorio nacional. Desde esta perspectiva, puede considerarse que la norma pretende, no sólo la domiciliación en una Comunidad de las personas físicas, sino que éstas domicilien en la citada Comunidad todas las entidades en las que tengan una participación que les permita adoptar tal decisión o que inviertan en entidades domiciliadas en Andalucía.

Por las razones anteriores, esta medida, también, resulta contraria a los artículos 43 y 48 del Tratado de Roma, que establecen la libertad de establecimiento de las personas físicas y jurídicas. En concreto, el artículo 43 prohíbe "las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro". Por su parte, el artículo 56 del citado Tratado de Roma establece que "quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países"

Como se ha expuesto, la exigencia de mantener el domicilio fiscal durante un número determinado de años supone una medida obstaculizadora de estas libertades, como luego estudiaremos. Como conclusión, se ha de señalar que Las Comunidades (Andalucía, Aragón, Asturias, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Galicia, Murcia y La Rioja) han regulado la transmisión de la empresa familiar, introduciendo algún requisito de localización o permanencia de la empresa, negocio o entidad, que debe considerarse, desde el punto de vista constitucional, como discriminatorio y afectar a la libertad de residencia.

⁷⁰² Epígrafe N.2.2 del CapRulo Tercero de la monografía, Impuestos Cedidos y Caresponsabilidad Fiscal, ...cit.

D) Análisis crítico del sistema de financiación

El origen del Estado autonómico establecido en el artículo 2 de la Constitución, basado en la unidad del territorio y derecho de autonomía de las nacionalidades y regiones, generó un modelo de financiación que no es un modelo que estuviera predeterminado cuando se aprobó la propia Constitución. Se trata de un modelo abierto de configuración territorial del Estado, en cuya formación lo que se debe de garantizar es la unidad de la totalidad y la autonomía de cada una de las partes que integran esta totalidad que es el Estado; pero este carácter abierto también afecta al sistema de financiación de las CC.AA., como ha señalado ADAME MARTÍNEZ⁷⁰³, “*este carácter abierto no implica que cualquier modelo sea posible. La Constitución parece descartar, en primer lugar, un modelo que hiciera gravitar la parte fundamental de la financiación autonómica en un sistema tributario propio diferenciado para cada Comunidad Autónoma*”. Si la Hacienda autonómica presentaba, en un primer momento⁷⁰⁴, una situación de total dependencia con respecto a la Hacienda estatal, donde la proyección de los ingresos tributarios por parte de las CC.AA. era prácticamente inexistente. Posibilidad que el artículo 133.2 de la Constitución reconoce expresamente a las CC.AA. y a las CC.LL., con los límites que establece a la L.O.F.C.A. El modelo 1997-2001, tuvo como finalidad principal potenciar la posibilidad de creación de tributos por parte de las CC.AA.

El nuevo sistema con vocación de permanencia, tal como se establece en la Exposición de Motivos de la Ley 21/2001, del actual sistema de financiación, cuyo soporte constitucional está basado en los artículos 148 y 149 con la relación competencial entre las CC.AA. y el Estado, respectivamente; y expresamente en el Título VIII, artículos 156, 157 y 158. No ha cumplido ninguno de sus objetivos.

El modelo inicial que ha sido objeto de cambio cada cinco años, a través de los cuales han ido ampliándose las posibilidades de financiación de las CC.AA. con una menor dependencia del Estado: porque también es fácilmente deducible de los preceptos constitucionales que el sistema de financiación diseñado, especialmente en el artículo 157, existe mucha dependencia, como ya hemos señalado, de las CC.AA. respecto del Estado; dependencia que las propias CC.AA. no se han venido acomodando a la situación de depender de los ingresos que le provenían del Estado, y de esta forma no se hacían responsables ante los ciudadanos, quedando siempre la posibilidad de depurar responsabilidades amparándose en la escasa cuantía de ingresos que le hacía llegar el Estado Central. La falta de definición del modelo territorial en que se sustenta el Estado español, indefinición que también afecta al sistema de financiación de las CC.AA. (que se ha traducido en una actitud pasiva de las CC.AA. que han preferido depender financieramente de las transferencias estatales antes que ejercitar su autonomía financiera a la hora de obtener ingresos)⁷⁰⁵.

⁷⁰³ F.D. ADAME MARTÍNEZ, *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1998, pág. 25.

⁷⁰⁴ R. GALAPERO FLORES, “Nuevos Tributos Cedidos como vía de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común”, *Nueva Fiscalidad*, Nº 7, julio-agosto 2003, pág. 79.

⁷⁰⁵ F.D. ADAME MARTÍNEZ, *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*,..., cit., pág. 25.

De los preceptos constitucionales citados en los cuales se establecen los pilares sobre cuya base se construye el sistema de financiación de las CC.AA., *no se deducen unas ideas claras*, sino que es superior la indeterminación que ofrecen y la falta de precisión a la hora de definir el sistema de financiación. Situación que ahora se sufre para concretar el nuevo sistema de financiación a partir del año 2009.

El diseño del sistema debe ser fiel o al menos respetar los principios constitucionales. Pero es especialmente difícil armonizar los principios de unidad del territorio con la autonomía de las CC.AA., se trata de principios que no están en un plano de igualdad, y mantener esta idea sería mantener una posible contradicción⁷⁰⁶.

Los principios rectores del sistema de financiación de las CC.AA. son la autonomía financiera (art. 156.1), coordinación con las Administraciones Públicas (art. 156.1, 150.3 y 154) y la solidaridad interregional (arts. 156.1 y 31.1 C.E.)

Sin embargo, el aumento de los ingresos propios generados en la propia C.A. y la menor dependencia de las transferencias estatales, no han propiciado la creación por las CC.AA., de sus propios tributos, además se corría el riesgo por parte de los entes autonómicos de incurrir en una doble imposición como señala CALVO ORTEGA⁷⁰⁷. La aportación de la Hacienda Estatal a las Haciendas autonómicas debió de profundizarse para nivelar a las CC.AA. que cuenten con menos recursos financieros. Además de dotarles de suficiencia de ingresos y de autonomía a las Comunidades, incluida la capacidad normativa, se transmitió la con responsabilidad ante los ciudadanos, debiendo responder de la asunción de sus compromisos. Situación que tampoco en este caso ha ocurrido, ya que cada Comunidad sigue exigiendo al Estado nuevos recursos dentro del debate sobre el nuevo sistema, sobre la base de su población, P.I.B., superficie, etc. Sin profundizar en las competencias ya transferidas, siendo que en muchos casos, ha proliferado el otorgamiento de un sinfín de beneficios fiscales.

El artículo 157.1 de la Constitución, donde se establecen los recursos de los que se nutrirán las CC.AA., enumera los siguientes : a) Impuestos cedidos total o parcialmente por el Estado, b) Recargos sobre impuestos estatales, c) Otras participaciones en los ingresos del Estado, d) Sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales, e) Transferencias del Fondo de Compensación Interterritorial y otras asignaciones con cargo a los P.G.E., e) Rendimientos procedentes de su patrimonio e ingresos de derecho privado.

El sistema de financiación puede ser, como señala CALVO ORTEGA⁷⁰⁸:

- *De Participación*, que debe garantizar la suficiencia financiera de las CC.AA. y se instrumenta a través de la atribución a estos entes públicos de una parte de la recaudación tributaria del Estado.
- *De Responsabilidad Fiscal*, donde a través del desarrollo del poder tributario de las CC.AA. se buscan los ingresos, principalmente a través

⁷⁰⁶ M. VILLARÍN LAGOS, *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000, pág. 52.

⁷⁰⁷ R. CALVO ORTEGA, "La financiación posible de las CCAA., en torno al nuevo modelo", *Nueva Fiscalidad* nº 1, 2002, pág. 13.

⁷⁰⁸ R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, Madrid 2001, págs. 499 y 500.

de los impuestos cedidos y propios. La utilización de los dos sistemas lleva a sistemas de financiación mixtos.

Cuadro nº 43: AHORRO DE LOS CONTRIBUYENTES 2007

CCAA	GASTOS FISCALES POR HABITANTE (*)	COSTE TOTAL (**)
ANDALUCIA	225,27	1.768.320
ARAGON	103,33	132.000
ASTURIAS	754,65	812.480
BALEARES	89,51	88.000
CANARIAS	501,67	987.420
CANTABRIA	74,13	41.690
CAST Y LEON	740,86	1.860.190
CAST- MANCHA	76,00	144.000
CATALUÑA	257,65	1.802.300
C.VALENCIANA	146,67	688.260
EXTREMADURA	100,61	109.050
GALICIA	20,06	55.410
MADRID	1.153,06	6.877.000
MURCIA	94,44	126.160
LA RIOJA	111,09	33.450
NAVARRA	2.398,29	1.423.318
PAIS VASCO	2.833,70	6.021.176
Total CC.AA.	522,43	22.970.224
ESTADO	1.170,70	51.637.000
TOTAL	1.693,13	74.607.224

* En euros.

** En miles de euros.

Fuente: Presupuestos del Estado y de las CCAA 2007.

Para CALVO ORTEGA, el sistema de financiación debe estar basado en la responsabilidad, al disciplinarse el gasto público mejor, dando mayor importancia, a la financiación dependiente del Estado, reduciendo la participación a un papel de ajuste, dejando las tensiones políticas continuas ha que termina llevando el sistema de participación, disminuyendo los fenómenos de competencia fiscal.

El art. 10.1 de la L.O.F.C.A. señala como tributos cedidos, los establecidos y regulados por el Estado, cuyo producto corresponda a la C.A. El artículo. 10.2, aclara que “*se entenderá efectuada la cesión cuando haya tenido lugar en virtud del precepto expreso del estatuto correspondiente, sin perjuicio de que el alcance y condiciones de la misma se establezcan en una ley específica*”. Tributo cedido es aquel creado por una ley estatal y mantiene la titularidad al haberse creado por la citada ley. Sigue, por tanto, siendo de titularidad estatal el grueso de la potestad normativa, aunque se han cedido, no obstante, parciales potestades normativas, variables según las figuras. También, se han delegado el ejercicio de las competencias de gestión dependiendo de la figura cedida, y se han cedido el producto de lo recaudado, totalmente en unos casos y parcialmente en otro. Cesión que no debería llevar consigo la supresión gravamen en uso de la capacidad normativa

El artículo 10.3 señala que la cesión puede *ser total o parcial*. Será *total* si se hubiese cedido la recaudación correspondiente a la totalidad de los hechos

imponibles contemplados en el tributo de que se trate. Cesión *parcial* si se hubiese cedido la de alguno o algunos de los mencionados hechos imponibles, o parte de la recaudación correspondiente a un tributo. En ambos casos la cesión debe comprender competencias normativas. Sin embargo, la pretendida responsabilidad fiscal, cuadro nº 43 ha sido un fracaso. Así, las CC.AA. han ampliado los beneficios fiscales para atraer inversiones, generando una competencia fiscal entre CC.AA. al mismo tiempo que siguen reivindicando del Estado una mayor importe de los recursos financieros.

El artículo 157.3 de la Constitución establece que el ejercicio de las competencias financieras enumeradas en el mismo precepto, así como las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las posibles formas de colaboración financiera entre las CC.AA. y el Estado se regularán mediante ley Orgánica. En desarrollo de esta norma, ha sido el Estado por la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las CC.AA., el que vino a establecer un sistema flexible de financiación y los criterios de coordinación de las Haciendas Autonómicas con la Hacienda Estatal.

La L.O.F.C.A. establece como principios rectores del sistema de financiación autonómica los consagrados por la Constitución, autonomía financiera, coordinación y solidaridad. La doctrina también ha señalado los principios de *autonomía* para diseñar sus políticas de gastos e ingresos, *transparencia* para permitir a los administrados su evaluación, *responsabilidad* para asumir el coste político derivado de su aplicación, *equidad* en el tratamiento tributario a los contribuyentes, *suficiencia* para financiar sus competencias, y *neutralidad* para no distorsionar las decisiones de las administraciones afectadas⁷⁰⁹.

Sin embargo, el modelo de financiación 2001-2007 ha fracasado en la consecución de estos objetivos⁷¹⁰, de acuerdo con la siguiente argumentación.

a) Principio de coordinación con la Hacienda Estatal y el de Armonización Tributaria

En primer lugar, en relación con el principio de Coordinación con la Hacienda estatal y el consiguiente principio de armonización tributaria, que equivale al principio de igualdad recogido en el artículo 138.2 de la Constitución, no se ha conseguido. Sobre todo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que al carecer de límites y normas de coordinación a la capacidad normativa de las Comunidades, ha generado una amplia disparidad impositiva entre territorios, con la supresión del impuesto en las adquisiciones “mortis causa”, y en una parte de las Comunidades en las transmisiones “inter vivos”.

⁷⁰⁹ M. GUNDÍN, *Sistemas de Financiación Territorial: una comparación internacional*, Dirección General de Presupuestos, D-2007-02, septiembre 2007, págs. 3 y 4.

⁷¹⁰ La pérdida de los Fondos europeos ha llevado a las CC.AA. a solicitar al Estado una compensación por los ingresos perdidos con lo se pretende que el nuevo sistema de financiación a partir del año 2008, se utilicen los criterios más beneficiosos para cada una de ellas. Cataluña pretende el modelo en base a la participación el Pib.; Andalucía por población; Castilla La Mancha por un criterio mixto; Canarias por la insularidad;. Rebasándose con la suma de las reivindicaciones los fondos disponibles, y que se pretenden llevar a cada unos de los Estatutos. Diario Expansión del día 8 de marzo de 2007, pág. 31.

Cuadro nº 44º: Capital Neto Total Territorialized: 2005⁷¹¹

Comunidades Autónomas	Población	% Pobla- ción	% Pib España	Stock capital Neto, 2005	Recaudación I.S.D	% Total
ANDALUCIA	7.849.799	17,9	13,9	13,36	204.227	8,74
ARAGON	1.269.027	2,9	3,1	3,3	108.103	4,63
ASTURIAS	1.076.635	2,4	2,2	2,37	56.060	2,40
BALEARES	983.131	2,2	2,5	2,78	71.078	3,04
CANARIAS	1.968.280	4,5	4,1	3,58	41.604	1,78
CANTABRIA	562.309	1,3	1,3	1,3	35.388	1,51
CAST Y LEON	2.510.849	5,7	5,4	5,84	184.417	7,89
CAST- MANCHA	1.894.667	4,3	3,4	4,06	60.573	2,59
CATALUÑA	6.995.206	15,9	18,9	18,43	553.648	23,69
C.VALENCIANA	4.692.449	10,7	9,7	11,4	187.285	8,02
EXTREMADURA	1.083.879	2,5	1,7	1,72	22.737	0,97
GALICIA	2.762.198	6,3	5,1	4,99	154.950	6,63
MADRID	5.964.143	13,6	17,8	16,01	521.988	22,34
MURCIA	1.335.792	3	2,6	2,58	51.932	2,22
LA RIOJA	301.084	0,7	0,7	0,77	11.616	0,50
NAVARRA	593.472	1,3	1,5	1,65	23.150	0,99
PAIS VASCO	2.124.846	4,8	6,2	5,69	47.852	2,05
TOTAL	43.967.766	100	100	100	2.336.608	100

Fuente: Elaboración propia.

A ello hay que sumar las diferencias interregionales derivadas del distinto grado de desarrollo que tiene su trascendencia en las cifras de población y de stock de capital, cuadro nº 44. Donde Cataluña y Madrid representan cerca del 50% de la recaudación. La técnica legislativa a base de un continuo cambio es muy deficiente, lo que genera una inseguridad jurídica y provisionalidad, sin para indicar que el legislador atiende a fines coyunturales, cuando no, genera una competencia fiscal entre Comunidades Autónomas.

b) Principio de igualdad:

Las Comunidades han procedido a mejorar las reducciones estatales establecidas por el Estado, ya sea ampliando el porcentaje de reducción o su importe ya sea facilitando su aplicación al rebajar el nivel de los requisitos. Si en los territorios históricos de la Comunidad Vasca están exentas las adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos” del cónyuge, descendientes y ascendientes, así como tributando en Navarra al 0,80%. La exención es casi total para las adquisiciones “mortis causa” gracias a las reducciones entre el

⁷¹¹ F. PÉREZ SANZ, *El Stock y los servicios del capital en España y su distribución territorial*, fundación BBVA. Señala el autor, que el aumento de dicho capital ha venido determinado por la inversión en vivienda, minando el capital más productivo. Los activos del sector de la construcción representan el 70% del capital acumulado y sólo el 40% de la productividad. Mientras las inversiones en nuevas tecnologías sólo llegaron a los 21.500 millones de euros en 2005, abogando el autor por la especialización de la nuestra economía en actividades de intensidad tecnológica elevada. Siendo el stock de capital neto en 2005 de cerca de tres billones de euros y la inversión bruta del año 2006 del 30% del PIB.

95% y el 99% en Cantabria, La Rioja, Ceuta y Melilla, a las que se han sumado, Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid, Murcia y la Comunidad Valenciana, a favor del cónyuge, descendientes y ascendientes⁷¹². Madrid⁷¹³ tiene una bonificación del 99% para los grupos I y II en las adquisiciones “inter vivos”. Al igual que Canarias, Castilla-La Mancha (95%), Castilla y León, así como Baleares y la Comunidad Valenciana, dentro de determinados límites, y Cataluña a través de su tarifa reducida.

Galicia y Extremadura tienen una exención limitada del 95% al 99% para las adquisiciones “mortis causa” por descendientes menores de 21 años. También se reconocen exenciones para los minusválidos, patrimonio protegido, en diversas Comunidades.

Existe una amplia disparidad normativa que determina que se pague de una manera distinta según la Comunidad Autónoma de residencia, con diferencias significativas, la exención en unas o la sujeción en otras. Con los importantes beneficios fiscales otorgados, que afectan al principio de suficiencia financiera de las propias Comunidades e infringen el principio de corresponsabilidad fiscal. (Cuadro 45).

El resultado es que se ha generado una lucha por nuevos recursos tributarios entre las distintas Comunidades, una competencia que ha de ser tendida en cuenta a la hora de determinar el nuevo marco del futuro sistema de financiación de las Comunidades Autónomas.

Si puede estar justificada la exención para los menores de 21 años (Asturias, Galicia, Castilla-La Mancha, Baleares), o discapacitados (Asturias, Castilla-La Mancha), ya que la edad (temprana pérdida de un ascendiente) o la discapacidad tienen una incidencia en la capacidad económica. Las medidas de aquellas Comunidades (forales, Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Madrid, Murcia y la Comunidad Valenciana) que suprimen de una manera indiscriminada, plantean si las Comunidades está legitimadas para tomarlas.

En este sentido, GARCÍA CALVENTE⁷¹⁴ ha señalado que “en el origen del problema se encuentra la imprecisión de la Ley 21/2001. Igualmente, indica que la competencia normativa habilitada no ampara exenciones totales”. A fin de corregir este problema se apunta que la situación resulta contraria al principio de coordinación. En contra de esta opinión, TOVILLAS MORÁN⁷¹⁵ considera que las Comunidades sí tienen esa competencia y que la falta de coordinación entre las distintas Comunidades en relación con el ISD no resulta

⁷¹² En Valencia se exige que el beneficiario tenga su residencia habitual en Valencia. En las Islas Baleares la tributación máxima es del 1% de la base imponible “mortis causa” y 7% de la base liquidable (inter vivos), mediante el establecimiento de una bonificación autonómica. En Castilla y León se permite una bonificación del 99% también.

⁷¹³ En 2006, se incrementaron en Madrid en 8,2 veces más las donaciones que en 2005, hasta las 27.815 donaciones y un valor de 6.400 millones de euros, el 4% del PIB regional. Siendo que la Consejera de Hacienda se muestra partidaria de reformar el Impuesto sobre el Patrimonio que representa el 2,5% de los ingresos del presupuesto regional hasta los 430 millones de euros. Diario Expansión del día 31 de enero de 2007.

⁷¹⁴ Y. GARCÍA CALVENTE, “¿Son competentes las Comunidades Autónomas para suprimir de facto el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, nº 2/005.

⁷¹⁵ J.M. TOVILLAS MORÁN, “Las Comunidades Autónomas son competentes para suprimir jurídicamente el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 10/2005.

grave ya que es “un trituto instantáneo del que un mismo sujeto pasivo va a realizar el hecho imponible muy pocas veces, en su vida”.

Pues bien, sobre este particular resulta interesante la opinión de QUINTA FERRER⁷¹⁶ y AGUDO AGÜERO⁷¹⁷ señalan las competencias normativas de las Comunidades Autónomas son originarias de éstas, en el sentido que deben entenderse implícitas en el concepto constitucional de impuestos cedidos, por lo que se puede afirmar que se está ante una modalidad de tributos compartidos entre el Estado y las Comunidades. Si bien es cierto, que el tributo en cuestión sigue siendo de titularidad estatal, en el sentido de que la configuración básica del impuesto sigue siendo una competencia del Estado.

Pues bien, incluso aunque se califique el impuesto como compartido, el Estado sigue conservando la competencia para determinar la configuración básica del ISD. Desde esta perspectiva, ha de considerarse que las Comunidades se han extralimitado en el ejercicio de sus competencias y no sólo porque estas medidas resulten contrarias al principio de coordinación. Además del señalado principio, también ha de tenerse en cuenta que esa competencia estatal se encuadrarla en el artículo 149.1.14º CE, que le atribuye la competencia exclusiva sobre la Hacienda General. Ésta, unida a los principios de justicia tributaria (especialmente, el de generalidad), implica que el Estado tenga competencia para gravar las principales manifestaciones de capacidad económica. Desde esta perspectiva, la decisión estatal, en el ejercicio de su competencia, de gravar una manifestación de capacidad económica, tal como la expresada en las transmisiones lucrativas mortis causa, no puede ser anulada por una decisión autonómica. En este sentido, CALVO ORTEGA⁷¹⁸ señala que “un impuesto se cede para que se aplique y no para que se derogue (aunque sea un solo epígrafe o concepto)”.

De forma más específica, ZORNOZA PÉREZ ha señalado que “ni la letra ni el espíritu de los citados preceptos permiten entender que el Estado haya cedido a las Comunidades Autónomas un poder tan absoluto para la regulación del Impuesto sobre Sucesiones que pudiera determinar su desaparición práctica. Es más, la atribución a las Comunidades de la potestad de derogar un tributo, o de conseguir en la práctica un resultado equivalente mediante el empleo de tipos cero, reducciones, bonificaciones o coeficientes divisores en lugar de multiplicadores, que redujeran al mínimo las cuotas correspondientes me parece incompatible con la noción misma de tributo cedido; esto es, de un tributo que es de titularidad estatal y del que, en consecuencia, sólo puede disponer su titular⁷¹⁹. Aunque se califique el impuesto como compartido, el Estado sigue conservando la competencia para determinar la configuración básica del ISD. Desde esta perspectiva, ha de considerarse que las Comunidades se han extralimitado en el ejercicio de sus competencias.

⁷¹⁶ QUINTA FERRER, “Tributos cedidos y legislación autonómica”, *Revista de Contabilidad y Tributación. Estudios Financieros*, nº 200, 1999, págs. 132 y 133

⁷¹⁷ La capacidad normativa de las Comunidades Autónomas: significado y repercusiones sobre el sistema tributario. (La ampliación del concepto de impuesto cedido) en Seminario sobre una Nueva Etapa en la Corresponsabilidad Fiscal, Ed. Generalidad de Catalunya. Institut d'Estudis Autònoms, Barcelona, 1997. Citada por Esteban Ferrer.

⁷¹⁸ R. CALVO ORTEGA, “Tributos cedidos: concepto, evolución y problemas actuales”, *Revista de Derecho Financiero*, nº 258/2003.

⁷¹⁹ ZORNOZA PÉREZ, Prólogo a la obra de RUIZ ALMENDRAL, *Impuestos cedidos y Corresponsabilidad Fiscal*,...cit. pág. 6.

HERMOSÍN ÁLVAREZ⁷²⁰ señalo, que el presente sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, en relación con el ISD, permitiría que éstas tuviesen “la llave para terminar de perfilar el matiz redistributivo de este impuesto, para aparcar la actuación normativa con reducciones de la base e iniciar un camino mucho más equitativo: disminuir la carga impositiva con deducciones de la cuota”. El resultado es totalmente desalentador y, en su conjunto, claramente regresivo. En efecto, la tónica general de las medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas (con alguna excepción que se ha reseñado) presenta un carácter regresivo. Esta regresividad se debe a que, tal y como se han formulado esas medidas, las personas con mayor capacidad económica podrán adoptar decisiones (61) acerca de su residencia o la localización o la composición de su patrimonio buscando la menor tributación. Por el contrario, aquellas personas con una menor capacidad económica tendrán un margen de maniobra menor. Además, las medidas más trascendentes que se han aprobado (ampliación de la reducción por transmisión de la empresa familiar y bonificación o deducción de la cuota, sin limitación alguna, del grupo familiar más cercano) no tienen como atender a circunstancias relativas a la capacidad económica puesta de manifiesto ni, por tanto, persiguen redistribuir la riqueza.

Como conclusión final puede indicarse que, las medidas aprobadas por las Comunidades Autónomas han supuesto una menor tributación por el impuesto sucesorio pero presentan una importante dosis de heterogeneidad y de competencia fiscal entre comunidades, que se traduce en una notable inseguridad acerca de cuál será la Incidencia de este Impuesto en el patrimonio. del causante.

(

Cuadro nº 45: Comunidades con beneficios Fiscales más amplios:

	IRPF	IP	ISD	ITP+ AJD
Andalucía	922,87	201,44	164,71	479,29
Asturias	261,25	39,67	16,79	45,14
Canarias	106,42	25,10	216,68	84,64
Castilla y León	500,14	36,68	270,62	140,33
Madrid	2.438,00	299,00	1.106,00	678,00

* Fuente: Presupuestos de las Comunidades Autónomas 2007.

** En millones de euros.

d) Principio de suficiencia de recursos:

En relación con el principio de equilibrio económico y suficiencia de recursos, al proliferar en las diferentes Comunidades Autónomas los distintos

⁷²⁰ HERMOSÍN ÁLVAREZ, “Normativa autonómica dell Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” en *El Debate sobre el Sistema de Financiación Autonómica* (Dir. tasarte Alvarez), Ed. Conoces. Granada,2003, pág. 338.

beneficios fiscales, ello se ha traducido en una ralentización en la recaudación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁷²¹. Lo que ha dado pie a una serie de críticas al Impuesto ante la imposibilidad de cumplir su función redistributiva con su exigua recaudación, si lo comparamos con otras figuras tributarias, como el Impuesto sobre Transmisiones onerosas. A pesar de la cesión de la capacidad normativa desde 1996, las reclamaciones de las distintas Comunidades Autónomas de nuevos ingresos no han parado, siendo que los nuevos Estatutos plantean unas reivindicaciones en materia de inversiones del Estado⁷²² en las diferentes Comunidades, que se cifran en Marzo de 2007 en 30.000 millones de euros⁷²³.

Prácticamente un tercio de los beneficios fiscales para el año 2007 corresponden a las CC.AA. En total, las CC.AA. dejaron de ingresar 23.000 millones de euros en el pasado ejercicio y que aparecen en los presupuestos de dichas Comunidades, Cuadros nº 43 y 45.

Los beneficios fiscales de las CC.AA. representan un 14,97% del total de los gastos fiscales para ese ejercicio. Los gastos fiscales en los Presupuestos Generales del Estado se cifraron el año pasado en 51.637 millones de euros, equivalentes al 35% de los ingresos no financieros, destacando las deducciones del I.R.P.F.

Las cifras por este mismo concepto (beneficios fiscales) para las Comunidades están previstas en 23.000 millones, el 30% de los gastos fiscales, destacando el I.S.D. tras las medidas adoptadas en este y anteriores ejercicios por Andalucía, Aragón, Asturias, Baleares, Cantabria, Castilla y León, Castilla La Mancha, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y la Comunidad Valenciana⁷²⁴. A lo que hay que sumar los nuevos beneficios en Castilla y León y Cataluña en las transmisiones “inter vivos”, Castilla-La Mancha y Canarias tanto por causa de muerte o donación.

Como señala el Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF)⁷²⁵, sobre *el panorama fiscal de las autonomías*, después de cinco años de

⁷²¹ Como señala El Ministro de Economía y Hacienda, Solbes, “*Las reclamaciones de las Comunidades Autónomas no son infinitas, “hay límites”, si los gobiernos regionales son competentes para bajar los impuestos, “pero no que luego pidan dinero para Sanidad, Educación u otras cosas”*”, entrevista en Diario Expansión del día 5/03/2007, pág. 33.

⁷²² Los propios Técnicos del Instituto de Estudios Fiscales, se muestran en contra de los pactos bilaterales con determinadas Comunidades sean el mecanismo idóneo para salvaguardar la equidad territorial. Estudio de Jesús Rodríguez y Ana María Juan Lozano, que podrá dar lugar a distorsiones desde el punto de vista de la igualdad y solidaridad., siendo partidarios de medidas de cooperación y coordinación. Diario Expansión del día 28 de marzo de 2007, pág. 36.

⁷²³ Junto con la deuda histórica, Andalucía reclama su aumento poblacional y 4.500 millones por déficit de infraestructuras en 7 años; Baleares exige 2.500 millones en 7 años; Cataluña 3.500 millones en el citado período y 600 en materia de Sanidad, Valencia 600 millones para el déficit sanitario (sin fijar plazo), Aragón para el déficit fiscal 430 millones (sin fijar plazo); Castilla –La Mancha importe adicional del (1% de su Pib) por déficit por nivel de renta, 280 millones hasta que se converja con la media española con un pago anual; y Galicia inversión estatal territorializada del 8%, déficit estructural acumulado entre 20 ó 25.000 millones de euros. Diario Expansión del día 5 de marzo de 2007, pág. 35.

⁷²⁴ Diario Expansión, señala como “*las Comunidades están introduciendo cada vez más bonificaciones, para el IRPF del 2007 hay 128 deducciones. Donde los expertos cuestionan su eficacia de estos beneficios, que van destinados a colectivos muy concretos, y, en algunas ocasiones con requisitos muy difíciles de cumplir, lo que deja a las rentas medias o altas, mientras que las bajas no las utilizan por falta de cuota o porque el contribuyente no tiene obligación de declarar. Por eso aconsejan que en vez de deducciones, rebajen como Madrid, la tarifa del Impuesto, medida que beneficia a los contribuyentes*”, Economía, día 13 de marzo de 2007, pág. 35

⁷²⁵ Diario Expansión, Los otros “paraísos fiscales”, Economía, 24/02/2007, págs. 24 y 25.

funcionamiento del último sistema de financiación de las Comunidades Autónomas –que otorgó más recursos y mayor capacidad de decisión sobre los impuestos para compensar el traspaso de nuevas competencias de gasto-, el mapa fiscal español ofrece un resultado heterogéneo. Ya que las diferencias existentes entre Comunidades, determinan que no todos los contribuyentes paguen lo mismo cualquiera que sea su residencia, debido a la autonomía normativa de que disfrutan⁷²⁶. Donde las autonomías están marcando claramente las diferencias es en el tributo que grava las donaciones y las herencias, así en muchas Comunidades han eliminado la tributación dentro del ámbito familiar más cercano, a través de las reducciones, deducciones y bonificaciones (Comunidades forales, Canarias, Cantabria, La Rioja, Andalucía, Aragón, Asturias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Madrid, Murcia, Comunidad Valenciana y Baleares).

Este desarrollo normativo autonómico con la profusión de deducciones y bonificaciones ha generado un sistema fiscal complejo y confuso, impidiendo que muchas figuras impositivas cumplan su misión de control y redistribución. Que puede afectar al Impuesto sobre el Patrimonio que continúa en escasos países de nuestro entorno (amenazando de supresión en España) y al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que sufre un proceso de contestación en España, a pesar de tener una amplia representación en el derecho comparado.

En el I.R.P.F la diferente normativa abarca hasta 128 deducciones en el impuesto, que diferencia entre los distintos colectivos beneficiados, siendo el R.E.A.F. partidario de la bajada de la tarifa, como sistema más objetivo, cuando existen diferencias de hasta el 28% entre Madrid y Valencia, y las que más pagan Asturias, Extremadura y Aragón.

Los recortes fiscales derivados de las rebajas de impuestos van a condicionar el nuevo modelo de financiación, al rebajar los impuestos y aumentar los gastos.⁷²⁷ Cuadro nº 46. Cuando ha aumentado la gestión del gasto público de las CC.AA. en 18,5 veces, entre 1984-2007.

La próxima reforma del sistema de financiación de las CC.AA. presumiblemente se basará en la cesión de una mayor capacidad de decisión en materia fiscal. Cuando los expertos del R.E.A.F. abogan por la mejora en el tratamiento del acceso a la vivienda, el fomento de la actividad emprendedora, el apoyo a iniciativas responsables con el medio ambiente y el uso de las energías renovables.

Si los Tributos propios de las CC.AA., no pueden someter a gravamen los hechos impositivos que hayan sido objeto de gravamen por el Estado o por las Haciendas locales. Así como, que los recargos no pueden ser una forma de minorar los ingresos del Estado, ni desvirtuar la naturaleza o estructura de los mismos. Sin embargo, pueden ser cedidos determinados impuestos como el

⁷²⁶ Las Comunidades que menos pagan Madrid, Castilla y León, Cantabria y Valencia. Las que más Castilla-La Mancha y Asturias. Con diferencias en el IRPF de hasta un 30% por el juego de la profusión de deducciones. Con escaso desarrollo en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por los importantes recursos que este último genera.

⁷²⁷ Así, Madrid ha bajado el I.R.P.F ya que su Fondo de Suficiencia es negativo, argumentando además las rebajas generan mayor actividad económica y mayores ingresos. Frente a Cataluña que quiere limitar esas rebajas. Estudiando el Ministerio de Hacienda una subida del IVA. Diario Expansión del día 20 de marzo de 2007, pág. 32.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, art. 11. Ello no ha impedido el aumento de las necesidades financieras de las CC.AA. y un cierto grado de competencia fiscal entre las mismas, sobre todo entre las Comunidades limítrofes y los territorios forales, tratando de evitar la fuga al sistema más beneficioso.

Cuadro nº 46: Gasto de las C. Autónomas:
Evolución del Gasto Regional

año	Importe	% año anterior	año	Importe	% año anterior
1984	8.439.346		1996	54.933.516	10,89
1985	11.069.877	31,17	1997	58.816.781	7,07
1986	13.868.672	25,28	1998	64.743.460	10,08
1987	16.725.730	20,60	1999	70.976.278	9,63
1988	20.448.941	22,26	2000	80.233.166	13,04
1989	25.345.242	23,94	2001	86.819.624	8,21
1990	31.101.245	22,71	2002	103.197.155	18,86
1991	37.590.731	20,87	2003	111.233.547	7,79
1992	43.732.474	16,34	2004	121.413.864	9,15
1993	43.748.868	0,04	2005	132.974.892	9,52
1994	47.467.815	8,50	2006	143.240.554	7,72
1995	49.537.167	4,36	2007	157.049.280	9,64

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda.

Tres de los nuevos Estatutos de Autonomía Cataluña, Andalucía y Baleares⁷²⁸, señalan que el Estado deberá destinar en torno al 40% de sus inversiones regionalizables a esas tres Autonomías. Estas regiones pueden absorber conjuntamente el 8% más de lo que habían previsto la L.P.G.E. para el año 2007, lo que ha dado lugar a un aumento de las inversiones estatales para el 2008 en un 10%, para cuadrar el llamado “sudoku de los 23.000 millones”, si se nos permite la expresión. En una carrera para modificar los Estatutos de las CC.AA., sin haberse definido previamente un marco de referencia general que permitiese asegurar su coherencia, tanto en muchas cuestiones políticas y relacionadas con la posible cesión de competencias del Estado a las CC.AA., como a los aspectos financieros. A lo que debe sumarse lo señalado para Aragón, Castilla y León⁷²⁹, y en el futuro Castilla La Mancha y Canarias.

⁷²⁸ Cataluña a través de su Disposición adicional tercera de la Ley Orgánica 6/2006, que establece que “la inversión del Estado en Cataluña en infraestructuras, excluido el Fondo de Compensación interterritorial, se equiparará a la participación relativa del PIB de Cataluña con relación al PIB del Estado en 7 años”. (lo que representan 4.800 millones para el 2008). Andalucía, en Disposición adicional tercera de la Ley Orgánica 2/2007, señala que “la inversión del Estado destinada a Andalucía será equivalente al peso de la población andaluza activa sobre el conjunto del Estado en un período de 7 años.” (4.000 millones para el 2008). Baleares, la Disposición transitoria novena de la Ley 2/1983, “en un plazo de 7 años, la inversión del Estado se establecerá atendiendo a la inversión media per cápita realizada en las comunidades autónomas de régimen común”.

⁷²⁹ Respecto de Aragón: Ley Orgánica 5/2007, de 2 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón, en su artículo 107 prevé mecanismos de nivelación de recursos para alcanzar el nivel mínimo equiparable al resto del conjunto del Estado, y la Disposición Adicional sexta en el que se establece que, “para la fijación de las inversiones del Estado en Aragón, se ponderarán, con carácter prioritario, la superficie del territorio, los costes diferenciales de construcción derivados de la orografía, así como de su

En las inversiones del Estado por Regiones, las CC.AA. están pretendiendo en sus respectivos Estatutos que su reparto les sea favorable. Si Cataluña ha percibido estos últimos años un 15,3% de la inversión estatal regionalizable. Su Estatuto señala que la cuantía de la inversión debe relacionarse directamente con el peso económico de la región en el conjunto de España, medido por la participación de su P.I.B. en el total de España para un período de 7 años. Esto implica reservar a esa Comunidad un 18,85% del total de la inversión nacional, porcentaje que es claramente superior al que correspondería si el criterio adoptado fuese, por ejemplo, de su peso en términos de población, el 15,86%. Andalucía, por el contrario, ha considerado más conveniente en que se tome la proporción de inversiones y se relacione, precisamente con el peso de su población en el total español, 17,8%, porcentaje muy superior al de su P.I.B. (13,76%) y al de su superficie (17,36%). Baleares ha incorporado en su norma estatutaria la necesidad de que el Estado invierta una cifra equivalente a la media por habitante de las CC.AA. de régimen Común, lo que podría significar el doble de lo que ha recibido en los últimos 4 años. Aragón ha establecido la percepción de unos recursos para alcanzar un nivel mínimo equiparable al resto del conjunto del Estado, al mismo tiempo que el nuevo sistema de financiación tenga en cuenta su superficie, o la extensión territorial, dispersión, baja densidad y envejecimiento de la población de la Comunidad en la Comunidad de Castilla y León.

Canarias, señalaba el proyecto que la inversión del Estado en dichas islas no deberá ser inferior al promedio de lo asignado al conjunto de las CC.AA., lo que dará lugar a que su cifra de participación pase del 5,9% del total frente al 2,8% que recibió (como media entre 2003 y 2006). Un porcentaje más alto que lo que le correspondería por, su participación en el PIB., el 4,03%, y su población, el 4%. Parece, por consiguiente, que las inversiones del Estado que reivindican las Comunidades son superiores al 100% de los recursos.⁷³⁰

Se hace, por tanto, necesario, un nuevo sistema de financiación que supere esas reivindicaciones permanentes y una nueva regulación de la cesión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a las CC.AA. de manera que se establezca una serie de límites de la capacidad normativa de dichas

condición de comunidad fronteriza, y se incorporarán criterios de equilibrio en favor de zonas despobladas. C.Valenciana, derivada de la fórmula Camps del Estatuto Valenciano, Disposición transitoria segunda de la Ley Orgánica 1/2006, “*al fijar las transferencias para inversiones se tendrá en cuenta, la conveniencia de equiparar los niveles de servicios en todo el territorio del Estado. En Castilla y León, Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, su art. 83.6, establece “Para determinar la financiación que dentro del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas corresponde a la Comunidad de Castilla y León se ponderarán adecuadamente los factores de extensión territorial, dispersión, baja densidad y envejecimiento de la población de la Comunidad”. Aragón, la Ley Orgánica 5/2007, prevé en su artículo 107, mecanismos de nivelación y solidaridad. Diario el País, del día 23 de septiembre de 2007, pág. 22, se señala el incremento de las inversiones desde los 21.120 a 23.300 millones de euros para el año 2008. Además de los Proyectos caducados, de Castilla La Mancha, “la inversión anual en infraestructuras del Estado, excluido el Fondo de Compensación Inter territorial, será al menos equivalente al porcentaje medio que resulta de considerar el peso de la población regional sobre la del conjunto del Estado, la participación relativa del PIB y el porcentaje que representa la extensión territorial.”Canarias, las inversiones estatales para cada ejercicio presupuestario no serán inferiores al promedio conjunto de las comunidades autónomas, excluidas de ese cómputo las inversiones que compensen el hecho insular, de la lejanía y de la ultraperifericidad europea”.*

⁷³⁰ J. R. CUADRADO ROURA, artículo, Diario Expansión, 14 de marzo de 2007, pág. 69

Comunidades para garantizar que el tributo cumpla sus funciones y no se desnaturalice. Evitar desgravaciones injustificadas e injustas, garantizar la recaudación coherente de las adquisiciones gratuitas y una coordinación entre los regímenes fiscales de las CC.AA.

El art. 157. 3 de la Constitución, señala finalmente, en relación con las competencias financieras de las CC.AA., el establecimiento de normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y las formas de colaboración financiera entre las CC.AA. y el Estado.

Un modelo flexible y abierto, adaptado a las necesidades de cada momento y de las distintas CC.AA., que para evitar la deslocalización impositiva puede realizarse con una labor de coordinación entre las Administraciones en materia de gestión y el control de los puntos de conexión, debe reflejarse en el nuevo modelo de financiación que sustituya al actual (2001-2008), aunque ésta tenga aplicación indefinida.

En este debate político, se ha reflejado la problemática referente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde la tendencia política liberal se muestra partidaria de su supresión, frente a la progresista que propugna mínimos exentos amplios. Cuando, ya se han establecido multitud de beneficios fiscales, siendo necesario que el nuevo sistema de financiación establezca sobre este tributo una serie de límites a la capacidad normativa de las Comunidades, se evite la competencia fiscal, y de hagan efectivos los principios de solidaridad, presión impositiva, libertad de establecimiento y circulación previstos en el artículo 19 de la L.O.F.C.A.⁷³¹

⁷³¹ Ver el trabajo reciente de M.A. BARBERÁN LAHUERTA y M. MELGUIZO GARDE, *Equidad y redistribución...*, cit.

V

LA RESIDENCIA COMO FACTOR DE DISCRIMINACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIONES GRATUITAS EN ESPAÑA

5.1. LA RESIDENCIA COMO FACTOR DE DISCRIMINACIÓN

La normativa estatal y autonómica ha generado una serie de beneficios comunitarios que es necesario estudiar su compatibilidad con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado y libertades económicas.

En una situación de interdependencia económica, el factor fiscal puede ser el alimento principal de las maniobras de política fiscal de los distintos Estados.⁷³² Para evitar estas maniobras y fruto de la globalización e interdependencia económicas se está produciendo una aproximación de legislaciones (de hecho), sobre todo de las rentas de capital en sus distintas modalidades motivada por la necesidad de los Estados de mantener su eficacia competitiva desde el punto de vista fiscal⁷³³. Junto a esta armonización, se ha complicado la normativa tributaria con la aparición de regímenes fiscales favorables y la introducción de medidas para evitar el abuso de normas y el uso de paraísos fiscales.⁷³⁴

En este estado de cosas, los países desarrollados son partidarios de gravar la renta mundial, mientras para los en vías de desarrollo participan de la imposición territorializada, aunque últimamente algunos países de aquéllos tienden hacia una tributación territorial, lo que se ha llamado como “*contracción de la soberanía fiscal de los Estados*”⁷³⁵. Se está produciendo en este sentido, un proceso lento e irreversible de aproximación de las normas tributarias de los Estados y una reducción consiguiente de la soberanía fiscal, renunciando al gravamen de determinadas rentas.⁷³⁶

Si el poder de un Estado para establecer impuestos es una consecuencia de su soberanía, esta capacidad se ve limitada en relación con personas de nacionalidad extranjera o con residencia en otro país, o de rentas producidas en el extranjero. Restricciones determinadas por acuerdos internacionales, básicamente los Convenios para evitar la doble imposición internacional, y las normas internas de los propios Estados, a través de los criterios de conexión material (ejercicio de actividad económica, establecimiento permanente), o subjetivas que expresan su conexión con el hecho imponible.⁷³⁷ El poder tributario de un Estado se circunscribe, en general, a las personas físicas o jurídicas que posean su nacionalidad y a personas y objetos presentes en su territorio y a hechos acaecidos en él. Si en el campo de la imposición directa, la nacionalidad permite a un Estado someter a gravamen a sus ciudadanos incluso cuando residan en otros Estados. En ausencia del anterior criterio de imposición, el Estado se atiene a una conexión territorial sobre la que basar su derecho a someter a tributación a personas y bienes.

⁷³² V. UCKMAR, “Verso a l’unificazione del Diritto tributario”, en *Il Diritto dei nuovi mondi*, director, G. VISINTINI, Cedam, Padova, 1994, págs. 507 y sgts.

⁷³³ L. RUBIAL PEREIRA, “Las medidas fiscales españolas a la luz de la competencia fiscal lesiva en el marzo de la UE”, *Noticias de la Unión Europea*, núm. 214/2002, págs. 133-147.

⁷³⁴ Iniciativas de la OCDE y de la propia UE encaminadas a la lucha contra los paraísos fiscales y la competencia fiscal lesiva o perniciosa, ésta última que se enunciará en este Apartado.

⁷³⁵ G. MARINO, “L’unificazione del Diritto tributario. Tasaciones mondiale verso tassazione territoriale”, en *Studi in onore di Victor Uckmar*, Vol. II, Cedam, Padova, 1997, pág. 844.

⁷³⁶ C. SACCETTO, “La territorialidad de la imposición”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, n° 6/2003, pág. 381

⁷³⁷ K. VAN RAAD, *Non Discrimination in international Tax Law*, Kluwer, Deventer, 1986, pág. 19.

La mayoría de los Estados han restringido la aplicación del principio de territorialidad, siendo necesaria una conexión relativa con dicho territorio, una ligación económica como señalaron BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP, en el *informe de la Liga de Naciones*⁷³⁸, señalándose tres posibles nexos económicos entre un extranjero (no nacional) y el Estado que quiere someterlo a tributación. La residencia, el ejercicio de una actividad económica o la titularidad de un inmueble dentro del territorio del propio Estado.

La Residencia dentro del territorio de un Estado, ha sido reconocida como la base válida bajo el Derecho internacional para la tributación de los no nacionales, permitiendo que la renta obtenida por estos residentes no nacionales pueda ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga. Aunque el término residencia varía entre las distintas legislaciones de los Estados, que en caso de entrar en conflicto se aplicarían las normas del Convenio para evitar la doble imposición internacional para la determinación de la residencia (*Tie Break Rules*).

En relación con las personas jurídicas se basa en dos tipos de conexiones, el lugar su de constitución y el lugar donde se lleva a cabo la dirección efectiva de las actividades económicas. Aunque el efecto de las medidas anti-abuso ha conseguido que se imponga la sede de dirección efectiva de las sociedades, como criterio prevalente. Por lo que las compañías que ejercen una actividad económica, son sometidas a tributación en el país de residencia, salvo cuando realizan actividades empresariales a través de un establecimiento permanente⁷³⁹, actividades empresariales de bienes inmuebles en el extranjero⁷⁴⁰, la tenencia de acciones de empresas extranjeras y los préstamos y licencias a extranjeros.⁷⁴¹ Finalmente, si la persona extranjera *ejerce una actividad económica o la titularidad de un inmueble* dentro del territorio del propio Estado, puede ser sometida a gravamen en el mismo.

Las bases jurisdiccionales de la fiscalidad internacional: los Principios de renta mundial y de territorialidad

Las leyes tributarias fijan la relación o conexión que, una manifestación de riqueza o un contribuyente, posee con el Estado impositor para que éste pueda someterlos a gravamen. Estos puntos de conexión son variados, dependiendo del tipo de manifestación de riqueza y de los propios límites jurídico- tributarios de los propios Estados, clasificándose en personales y reales. Personales, cuando se toma un vínculo relativo a un sujeto, como puede ser la residencia o la nacionalidad. Como criterio real y objetivo, se utiliza la vinculación con un territorio, como puede ser las rentas producidas en el mismo. Generalmente, existe una relación territorial, bien sea por la residencia o por la obtención de rentas en un territorio, aunque hay supuestos que basta la nacionalidad.

Para SAÍNZ DE BUJANDA, los dos principios que pueden contraponerse son el *personal*, cuando rige la condición o cualidad de un sujeto para decidir la

⁷³⁸ BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN Y STAMP, *Report on Double Taxation, League of Nations*, Geneve, 1923; reprinted in Legislative History of United States Tax Conventions, US Government Printing Office, Washinton, 1962, págs. 4009-4056.

⁷³⁹ Artículos 7.1 y 7 del MCOCDE

⁷⁴⁰ Artículo 7.6 y 7 del MCOCDE

⁷⁴¹ Artículos 10,11 y 12 del MCOCDE.

aplicación de la norma; y el *territorial*, cuando es el territorio donde se produzca, o en el que la persona resida, el que decide la ley aplicable.⁷⁴²

Lo que da pie a la tributación de la renta mundial y a la tributación territorial de las rentas, soberanía fiscal sólo sobre las rentas producidas en su territorio, (*Source Income Taxation*), mientras que por la tributación de la renta mundial (*World Wide Income Taxation*), se entiende el ejercicio de la soberanía fiscal también sobre las rentas producidas en el extranjero, fuera de su territorio, al existir con el territorio del que es residente o nacional, precisamente un nexo personal. El principio de renta mundial o de universalidad, va cediendo sobre la progresión de los impuestos que inciden sobre las categorías de rentas, el creciente movimiento de capitales y las medidas para evitar los casos de evasión fiscal internacional.

La práctica internacional incorpora el principio de residencia efectiva, para gravar la renta mundial de aquellas personas que residen en su territorio, que no deja de ser un vínculo real y una derivación del principio de territorialidad⁷⁴³. El criterio de residencia efectiva acompaña a la persona, aunque sin equipararse a la nacionalidad, se trata de una cualidad personal, si se tiene en cuenta, además, que la práctica totalidad de los países han asumido el criterio de la residencia efectiva como principio de sujeción a los tributos de naturaleza personal.⁷⁴⁴ La residencia implica lazos fuertes con el Estado, ya que el contribuyente residente usa la infraestructura del Estado, disfruta de su protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, sobre la base de todo ello se justifica el gravamen por renta mundial. Al mismo tiempo, la residencia permite la extensión del ámbito de aplicación de la Ley tributaria sobre situaciones producidas fuera del territorio nacional, cuando tales situaciones son protagonizadas fuera de dicho territorio por sujetos residentes en territorio nacional. El principio de residencia, en la actualidad, constituye la forma de la que se sirve el principio personal, que es más amplio, siendo una modalidad de un principio genérico de territorialidad. Así, la gran mayoría de los países, incluyendo España. Toman la residencia, como criterio de tributación de las rentas mundiales, como en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, o el patrimonio mundial del contribuyente, sometiendo a gravamen por toda la renta o patrimonio, independientemente del lugar de obtención de los mismos. Frente al criterio de territorialidad o del principio de la fuente, que sólo someten a gravamen las rentas producidas en su territorio.

La residencia de las personas físicas y jurídicas, es la base común para la para cualquier tributación de residentes y no residentes, y se encuentra en la mayoría de los sistemas fiscales de forma simultánea⁷⁴⁵. La clasificación de los

⁷⁴²F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993, 100 edición, pág. 121

⁷⁴³ F. SAINZ DE BUJANDA, "Análisis Jurídico del hecho imponible", *Hacienda y Derecho*, vol. IV, IEP, Madrid, 1995, págs. 404 y sgts.

⁷⁴⁴ M. CORTÉS DOMÍNGUEZ, *El ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, Civitas, 1985, pág. 205.

⁷⁴⁵ Aunque, también existen sistemas semiterritoriales como en la tributación de los *establecimientos permanentes* (que se someten a tributación en el lugar donde operan, a posteriori, cuando se repatrian los beneficios del mismo, podría someterse a imposición dicha remesa de beneficios, pero en algunos casos, se concede la exención en sede de la residencia de casa central), o en los *dividendos internacionales* (en los que para evitar la doble imposición internacional, se adapta el método de la exención por el Estado de residencia del sujeto que los percibe, derogando el principio de renta mundial y favoreciendo el principio de territorialidad).

puntos de conexión entre personales y territoriales, determina como único punto de conexión personal, la nacionalidad. Existen dos puntos de conexión territoriales, derivado de su división en aspectos subjetivos y objetivos. Subjetivo, como la residencia, como vínculo entre el contribuyente y el territorio; mientras que el punto de conexión territorial objetivo, se determina a través de la conexión entre el territorio y el acto o situación sobre la que se estructura el hecho imponible.

El principio de territorialidad en el derecho tributario y la sujeción fiscal

La territorialidad refleja la soberanía jurídica de un ordenamiento jurídico sobre un espacio territorial, la soberanía tributaria de un Estado. El territorio es un criterio de legitimidad de la potestad tributaria estatal y del ejercicio de la misma, la validez y eficacia de la norma tributaria en el espacio.

La norma tributaria se aplicará a los hechos que se localizan en su territorio, no siendo aplicable la ley extranjera. Sobre la base de criterios reales, radicación de un inmueble, lugar de ejercicio de la actividad, localización de la fuente de la renta. Pero al abrirse a un criterio personal, con la unión a aspectos subjetivos del tributo, como la residencia o la sede de la dirección efectiva, la norma tributaria se pone en contacto con elementos de extraterritorialidad. El principio de territorialidad ha sido sometido a revisión en el derecho tributario internacional, para referirse al gravamen de un hecho, acto o negocio por su conexión con el territorio, así como en contraposición al criterio personal, o gravamen en atención la fuente o renta mundial, o para referirse a la aplicación de la Ley fiscal del foro.

Tras el debate entre los estudiosos alemanes A. WAGNER⁷⁴⁶, partidario del gravamen de la renta mundial y G. SCHANZ que defendía la tributación territorial, descartando la nacionalidad y la residencia como puntos de conexión, siendo partidario del criterio real para la conexión con el territorio, el nexo económico.⁷⁴⁷ Estas posturas se han ido modelando en función de la evolución de la economía internacional, ya que el sistema de la renta mundial tiene sus problemas al someter a gravamen las rentas producidas en su territorio junto con las rentas generadas en el extranjero con la injerencia correspondiente en ese Estado y el derecho a ser tratado en las mismas condiciones que los residentes en el otro Estado.

Debido a que es en ese Estado donde se obtienen las rentas. El *Informe Ruding*, encargado por la Comisión de la Unión Europea, mantiene el principio de imposición en la fuente que resulta preferible para evitar la doble imposición internacional, siendo partidario del método de exención para evitarla.⁷⁴⁸ Se tiende, por tanto, a la legitimación del país de la fuente como mejor sistema para evitar las distorsiones fiscales entre los países miembros, ya que es el país que provee las oportunidades económicas de generación de la ganancia y, por tanto, debe gravarla, sin que el Estado de residencia del beneficiario efectivo debe someterlas a tributación, ya que no se producen en su territorio.

⁷⁴⁶ A. WAGNER, *Finanzwissenschaft, Sweater Teil: Gebuhren und allegemeine Steuerlere*, 1880, pág. 296.

⁷⁴⁷ G. Von SCHANZ, *Zur Frage der Steuerpflicht*, 9 II Finanzarchiv 1892, pág. 1.

⁷⁴⁸ *Report of the Comité of Independent Expeerts on Company Taxation*, Comisión de las Comunidades Europeas, Bruselas, 1992

Sin embargo, la mayoría de los Estados combinan ambos principios, *fuerza y residencia*, existiendo la tendencia a que países combinen el principio de la renta mundial con el de territorialidad, para residentes y no residentes, respectivamente. Se trata de una elección soberana de cada Estado, si bien existe la tendencia de combinar el criterio de la fuerza con el gravamen a los residentes por la renta mundial, neutralizada con el método de exención para evitar la doble imposición. Ya que el método de imputación o de crédito fiscal afecta a la competitividad de los operadores económicos y requiera la información para conocer el gravamen a que sometió la renta el Estado generador de la misma.

El principio de la nacionalidad, que supone que las leyes tributarias se aplicarán a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad⁷⁴⁹ de un determinado país, fuere cual fuere el lugar donde residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas, ha sido abandonado a favor del criterio de la residencia, matizado por el de territorialidad.

El artículo 11 de la L.G.T., determina los criterios de residencia y de territorialidad como criterios de sujeción de las normas tributarias, constituyendo los vínculos necesarios para la efectiva aplicación de los tributos a los contribuyentes. En materia tributaria, esta vinculación se limita al territorio, ya que la residencia no es más que una territorialidad acentuada, y permite una gestión tributaria eficaz, además de suponer un consumo de servicios públicos, lo que justifica económicamente el tributo⁷⁵⁰. Por otra parte, el artículo 11 es de aplicación a todos los niveles territoriales de nuestro Estado, dejando al legislador la posibilidad de utilizar el criterio de residencia, dependiendo de la relación que tenga el contribuyente con el territorio: una relación estable con el mismo da lugar a la aplicación del principio de residencia, mientras que una relación esporádica está ligada a la aplicación del principio de la fuerza, de territorialidad.

Discriminación por la Residencia: Residentes y no Residentes

En los ordenamientos internos de los distintos países podemos encontrar una diferencia de trato entre residentes, que tributan por la renta mundial, pero a los que se aplican ciertos beneficios, de deducciones e incentivos fiscales, y los *no residentes*, ya que se aplica generalmente un tipo fijo proporcional sobre la renta bruta. Pero esta afirmación ha sido puesta en tela de juicio por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas⁷⁵¹, con relación a:

- La función a desempeñar por el principio de residencia fiscal en la fiscalidad internacional.
- La distinción de la tributación por el Impuesto sobre la Renta de residentes y no residentes.

⁷⁴⁹ Vigente en E.U.A., Cuba y Filipinas. España tienen en cuenta la nacionalidad y sometidos a la renta mundial, por la deslocalización de la residencia a paraísos fiscales, y los miembros de misiones diplomáticas y consulares, por razón de su empleo o cargo oficial, art. 9.2 y 3. Ley 35/2006.

⁷⁵⁰ R. CALVO ORTEGA, *Ordenamiento Tributario, en la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 34

⁷⁵¹ A. GARCÍA PRATS, “La Jurisprudencia del TJCE y el artículo 33 de la LIRNR (de la asunción del principio de capacidad económica como principio del ordenamiento comunitario”, *REDF*, núm. 117/2003, Civitas, , págs. 61 y sgts.

- El alcance territorial de los beneficios fiscales previstos en las distintas normativas internas, como puede ser el impuesto sobre adquisiciones gratuitas, y
- El ámbito de aplicación de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional y las cláusulas antiabuso de carácter interno.

El replanteamiento en los principios de sujeción fiscal y la fiscalidad internacional en la Unión Europea por el T.J.C.E. a través de varias sentencias, comienza con la sentencia *Biehl* (C-175/1988), continuando en la *Gerritse* (C-234/01), y que han dado como resultado la adaptación de la imposición directa de los Estados miembros⁷⁵² a esa jurisprudencia, fenómeno que ha denominado, *armonización negativa*.⁷⁵³

Si el T.J.C.E. tiene varias referencias expresas al principio de no-discriminación, en función de la nacionalidad, como un derecho ejercitable por los ciudadanos como los casos de que una norma interna reguladora de impuestos directos, regidos por el criterio de residencia, discriminen a los nacionales de otros Estados miembros⁷⁵⁴, además de consagrarse la libertad de establecimiento y de circulación.

La prohibición de un trato fiscal discriminatorio supone que los Estados miembros de la U.E. no pueden tratar a los extranjeros (ciudadanos de otros Estados miembros de la U.E.) de un modo menos favorable que a sus propios ciudadanos.⁷⁵⁵ Este principio ha sido aplicado por el T.J.C.E. de una manera amplia, es decir no sólo prohibiendo la discriminación directa sobre la base de la nacionalidad o sobre la residencia, sino también sobre cualquier forma de discriminación que produzca el mismo resultado, es decir, la denominada *discriminación indirecta*.⁷⁵⁶

Si en una primera etapa, el T.J.C.E. se apoya los *MC OCDE* y *ONU* para corroborar la distinción entre residentes y no residentes. En otra etapa, como señala FALCÓN Y TELLA, “*el Tribunal parte de la situación predominante en el derecho comparado, para aceptar que, en el ámbito intracomunitario, se excluyan determinados beneficios respecto de los no residentes que obtienen una pequeña renta en el país*”.⁷⁵⁷ Que en otro contexto internacional, no se admitirían en ningún caso discriminaciones en función de la residencia y, por tanto, terminaríamos abocados al criterio del lugar de obtención de la renta originada en los territorios de los Estados miembros.

En la sentencia *Schumacker*⁷⁵⁸, se señaló que la discriminación consiste en la aplicación de diferentes leyes en situaciones similares; o bien, la aplicación de la misma norma a distintas situaciones. El problema planteado en

⁷⁵² Los argumentos esgrimidos por los Estados para defender su normativa interna: son la falta de armonización en la imposición directa, el riesgo de evasión fiscal, la dificultad que tiene la Administración para obtener información y la coherencia del sistema fiscal.

⁷⁵³ La eficacia de las sentencias del TJCE no se limita a la jurisdicción nacional afectada por aquella, sino que tienen validez general para el resto de los Estados miembros y sus ciudadanos.

⁷⁵⁴ A. GARCÍA PRATS, *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998. A. MARTÍN JIMÉNEZ Y J.M CALDERÓN CARRERO, *Imposición directa y no Discriminación*, Edersa, Madrid, 2001

⁷⁵⁵ Contenido similar al del artículo 24 MC OCDE dedicado a la no discriminación a no residentes.

⁷⁵⁶ F. SERRANO ANTÓN, *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*, IEF, DOC ° 18/06, pág. 25.

⁷⁵⁷ R.FALCÓN Y TELLA, “Tendencias actuales en los criterios de sujeción al Tributo: hacia la territorialidad”, *Crónica Tributaria*, núm. 100/2001, pág.59.

⁷⁵⁸ STJCE, Finanzamt Köln-Altstadt v. Ronald Schumacker, C-279/93, apartado 30.

dicha sentencia es la comparabilidad, generalmente los residentes y no residentes no se encuentran en una situación comparable, sin embargo, hay casos en los que sí se produce dicha circunstancia (como un residente, que obtiene la mayoría de sus rentas en otro Estado), con lo que éste no debería aplicarle las condiciones de tributación, beneficios fiscales y personalización del impuesto. La comparabilidad ha venido en muchos casos, de la mano de la cuantía obtenida del Estado en que se desarrolla la actividad, dejando al lado, en ocasiones los parámetros de justicia tributaria, que exigen la aplicación de la personalización del Impuesto al no residente en determinadas circunstancias. Sólo en una situación ha sido aceptado por el T.J.C.E., como justificación a un trato discriminatorio, el argumento de mantener una cierta coherencia fiscal en el sistema impositivo, Caso *Bachmann*.⁷⁵⁹ Este argumento reformulado después en la *Sentencia Wielockx*⁷⁶⁰, al señalar la consistencia fiscal debía ser contrastada en un nivel superior en relación con el nacional, incluyendo en esta afirmación los propios tratados internacionales que hayan sido firmados por los Estados

Así, el T.J.C.E. afirmó, que la situación de residentes y no residentes no es similar, como regla general, dado que se presentan diferencias objetivas importantes; y, es precisamente por ello, por lo que el principio de no discriminación del T.C.E., no impide a que los Estados diseñen su propio sistema fiscal en atención a la residencia de los contribuyentes. Esta regla sólo se verá derogada en el caso de los trabajadores, empresarios o profesionales transfronterizos que obtienen, en el caso español, como mínimo el 75% de las rentas en territorio español. En este caso, residentes y no residentes realizando la misma actividad se encuentran objetivamente en la misma situación fiscal⁷⁶¹.

El hecho que la discriminación se fundamente en la residencia más que en la nacionalidad, ha sido analizado por el T.J.C.E. mediante el concepto de la discriminación indirecta. La discriminación, que se aplica de forma independiente de la nacionalidad del contribuyente, en atención a la residencia, que suele afectar principalmente a los nacionales de otros Estados miembros o extranjeros, porque finalmente son no residentes a la vez que no nacionales de dicho Estado.⁷⁶²

Los jueces comunitarios van más allá del concepto de residente-no residente, y se basan en los datos reales y sustantivos derivados del lugar y de la forma de obtención de la renta, sobre todo si se trata de comparar materialmente el nivel de renta obtenida por un no residente, para poder así poner en tela de juicio la distinción entre residentes y no residentes de un sistema fiscal de un Estado miembro de la U.E. y la idea de la construcción de un espacio sin fronteras.

Desde un punto de vista subjetivo, además de los residentes u no residentes, podría hablarse de no residentes, pero residentes en un Estado miembro de la U.E., que obtienen la mayoría de sus rentas en otro Estado. Como es el caso del artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No

⁷⁵⁹ STJCE, *Bachmann*, C-204/90.

⁷⁶⁰ STJCE, *Wielockx*, C-80/04.

⁷⁶¹ STJCE, *Wielockx*, C-80/04, apartado 20 y STJCE, *Schumacker*, c-279/93, apartados 36-38.

⁷⁶² STJCE, *Biehl* (C-175/88, Rec. p. I-1779), puntos 6 a 10.

residentes, el no residente que obtiene rentas en España que puede optar por la tributación como residente, y que puede sufrir un peor trato que el residente que obtiene rentas del trabajo en el extranjero, ya que se le aplicará la exención prevista en el artículo 7.(p de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La solución adoptada por el T.J.C.E., puede ser criticada al realizar una total separación entre la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y la prestación de servicios públicos ofrecidos por el Estado, de manera que un contribuyente que produce toda su renta en Estado de la U.E., podría estar utilizando los servicios de un tercer Estado, al que nada aporta. Además, a efectos de controlar la posible discriminación, si se trata de comparar capacidad contributiva de dos contribuyentes, se deberán determinar las normas fiscales del Estado de origen, cuando la ausencia de armonización en la imposición directa permite que se produzcan supuestos discriminatorios.

En la sentencia *Aascher*⁷⁶³, donde el no residente es tratado como residente si produce la mayoría de las rentas en el otro Estado, pareciendo que se llega a un compromiso entre el principio de no discriminación y la tributación basada en la residencia, que puede ser aceptada en el caso del método de exención para evitar la doble imposición, pero plantea problemas para los países que usan el método de imputación. Ya que difícilmente se podrá comparar la situación en las mismas condiciones, porque el Estado de residencia quien toma la capacidad económica total, con lo que el sistema de imputación no se adapta correctamente a la idea de un mercado común.

Como señala el Abogado General en la Sentencia del T.J.C.E. del caso *Schumacker*, debe advertirse de la precaución que hay que tener al aplicar el principio de no-discriminación en los asuntos fiscales, ya que la posible eliminación de las diferencias en el tratamiento fiscal entre contribuyentes residentes o no, puede dar lugar a un caos considerable.⁷⁶⁴ Discriminación que también se aplica a las personas jurídicas, S.T.J.C.E. 270/1983, que sobre la base del concepto de sede social, señaló que las personas jurídicas con sede social en cualquier Estado comunitario, tendrán el mismo tratamiento fiscal que los nacionales del Estado en que actúen. Lo que determina que los establecimientos permanentes, sucursales y agentes de sociedades con sede en otros Estados se les aplicarán el mismo tratamiento fiscal sobre la renta, que las sociedades nacionales. Tratamiento que puede ser superado por la propuesta de la Comisión denominada *Home State Taxation*, que trata de unificar e imputar todas las rentas generadas por un grupo multinacional, en sede de la sociedad matriz, que es residente en un Estado, reduciendo así de forma notable todos los gastos de administración, y luego se distribuye nuevamente la base imponible unificada, de acuerdo con el criterio de reparto entre los Estados con sociedades filiales, fórmula denominada *Apportionment*.

Como conclusión, debemos resaltar que en un mundo globalizado como el actual, la aplicación del principio de residencia es poco realista, ya que existen situaciones de pluri-residencia, y el principio de territorialidad el que reconoce la pluri-localización de las rentas, actividades y bienes. Los países están reduciendo su fiscalidad y nivelándola con otros países para evitar la fuga de capitales, perjudicando a los rendimientos del trabajo. Armonización no

⁷⁶³ Sentencia de 27 de junio de 1996, *Aascher*, C-107/94, Rec. p. I-3089.

⁷⁶⁴ F. VANISTENDAEL, *The limits of the new Community Tax Order*, Common Market Law Review, 1994, pág. 309.

por razones de justicia tributaria, sino por razones económicas o fiscales. Cuando recaen tipos proporcionales sobre los rendimientos de capital mobiliario y, progresivos sobre el trabajo, que son menos móviles. Existe, evidentemente, un fenómeno de competencia fiscal y una dificultad de control de las rentas producidas en el extranjero, la consecuencia es que está cayendo el principio de renta mundial a favor del de territorialidad⁷⁶⁵, restringiéndose la soberanía fiscal de los Estados al dejar exentos los rendimientos fuera de su soberanía. Aunque el principio de territorialidad también quiebra para determinar la residencia o el Estado de la fuente en las actividades económicas referidas a las nuevas tecnologías.

Parece que el sistema a adoptar dependerá del tipo de renta, habiéndose desarrollado para determinadas actividades un criterio territorial, o mundial con exención, en contra del clásico basado en la renta mundial con imputación y una deducción del crédito fiscal pagado en el extranjero.

Prohibición de la Discriminación por la nacionalidad

El artículo 12 del T.C.E. prohíbe cualquier tipo de discriminación basada en la nacionalidad de los ciudadanos de la Unión Europea, que aparece corroborada expresamente respecto a la circulación de trabajadores, artículo 39, como a la prestación de servicios, artículo 54 del T.C.E. Prohibición que debe aplicarse a las sociedades, artículo 48 del Tratado, constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, quedando equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. La prohibición de la discriminación de por razón de su nacionalidad de las personas y sociedades reflejado en el actual artículo 12, y que ha tenido su fiel reflejo en la jurisprudencia del T.J.C.E. se ha transcrito literalmente al artículo 153.2 del Proyecto de Tratado por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, por lo que no habrá en el futuro grandes novedades sobre la materia.

Aunque la Ley 29/1987 no tiene en cuenta la nacionalidad y la residencia del causante para determinar el sometimiento a la legislación española en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.⁷⁶⁶ Lo que ha sido criticado por la doctrina al haberse elegido la residencia de causahabiente y del donatario en vez de la residencia del causante o del donante, criterio mayoritario en derecho comparado, como criterio para distinguir entre sujetos por obligación personal o real. Al mismo tiempo que se lograría la concordancia con el artículo 9.8 del Código Civil que establece que *“la sucesión por causa de muerte se regirá por la ley nacional del causante en el momento del fallecimiento, cualquiera que sean la naturaleza de los bienes y el país donde se encuentren.”* Así como que el artículo 10.7 del Código Civil señala que *“las donaciones se regirán, en todo caso, por la ley nacional del donante”*. Mientras que la Ley 21/2001 toma a la residencia habitual del causante como punto de conexión en la cesión de dicho

⁷⁶⁵ Impuesto sobre sociedades en Francia, Holanda, Bélgica, Australia, Suiza y Luxemburgo.

⁷⁶⁶ F. ALONSO MURILLO, “Libre circulación de capitales e Impuesto sobre Sucesiones: Sentencia van Hilten-van der Heijden”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 269, junio 2007, pág.68

tributo a las Comunidades Autónomas.⁷⁶⁷ Sin embargo, la Ley 29/1987, establece una clara discriminación a los no residentes que no pueden beneficiarse de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20, al mismo tiempo que aquéllos no pueden beneficiarse de las reducciones autonómicas.

5.2. LA INAPLICACIÓN DE LA REDUCCIÓN POR LA ADQUISICIÓN “INTER VIVOS” DE LA EMPRESA FAMILIAR O EL PATRIMONIO CULTURAL POR CIUDADANOS NO RESIDENTES: PROBLEMAS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y LA POSIBLE DISCRIMINACIÓN COMUNITARIA

La inaplicación a los no residentes de las reducciones de los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la Ley 29/1987, plantea la cuestión de la posible violación de la Constitución española y la legislación comunitaria.

5.2.1.- INTRODUCCIÓN

Los Beneficios Fiscales a la Transmisión “inter vivos” de la Empresa Familiar y su posible discriminación a los “no residentes”. El artículo 5 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones señala como sujetos pasivos del Impuesto, los herederos del causante, los donatarios y los beneficiarios de las donaciones o seguros de vida, respectivamente. Estos sujetos pasivos quedarán sujetos por obligación personal para los residentes en España y por obligación real, para los no residentes, en este último caso sólo respecto de los bienes y derechos en España.

Los no residentes quedarán sujetos a las disposiciones señaladas en la citada Ley 29/1987, sin que puedan beneficiarse de las regulaciones autonómicas, ya que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está cedido a las Comunidades Autónomas, únicamente respecto a los sujetos pasivos *residentes en España*.

Los sujetos pasivos del Impuesto por obligación personal tienen derecho, en primer lugar, a todas las reducciones en la base imponible recogidas en el artículo 20 de la Ley 29/1987. Sin perjuicio, de la aplicación de las reducciones propias y análogas establecidas por las CC.AA.

Sin embargo, en el caso de sujetos pasivos no residentes en España, el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, señala que en el supuesto de *obligación real de contribuir*, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2, es decir:

- Las reducciones personales.
- Reducción por seguros de vida.
- Reducción por la Transmisión “mortis causa” de la empresa familiar”, que será de aplicación al ser una adquisición integrada en el citado apartado.
- Reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante.

⁷⁶⁷ L. BERMÚDEZ ODRIOZOLA, L. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, *Comentarios al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Lex nova, Valladolid, 2001, págs. 197 a 199.

- Reducción por la adquisición “mortis causa” de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas

En cambio, no es de aplicación a los no residentes, la reducción por transmisión “inter vivos” de la empresa familiar, que aparece regulada en el apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley. Ni del apartado 7, la reducción del 95% por la donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

Del mismo modo, continúa el artículo 20.4 de la Ley 29/1987 que, tendrán derecho a esas reducciones en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio español.

De esta forma, de acuerdo con el artículo 5 de la L.I.S.D. que señala como sujeto pasivo de las donaciones al donatario, si este no es residente, quedará sujeto por obligación real cuando el objeto de la donación sea una empresa, negocio o participaciones, situados en territorio español, y sin tener derecho a la reducción del 95% por ser un no residente, aunque disfrute de la exención del Impuesto sobre el Patrimonio. Reducción que sí podría haberse producido, si fuera una transmisión “mortis causa”.

Esta posible discriminación se une a otros tratamientos diferenciadores entre residentes y no residentes que existen en el derecho positivo español⁷⁶⁸. Cuando, en resumen, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha establecido que es contrario al derecho de la Unión Europea, aplicar un trato fiscal distinto a los residentes frente a los no residentes cuando no exista ninguna diferencia objetiva que justifique un trato diferente⁷⁶⁹. En el mismo

⁷⁶⁸ La Comisión Europea ha decidido llevar a España ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas por aplicar una fiscalidad más elevada a los no residentes en las plusvalías generadas en la venta de inmuebles. La legislación española establecía un tipo del 15% para las plusvalías generadas en la venta de inmuebles realizadas por residentes, mientras que para los no residentes el tipo aplicable es del 30%. Bruselas ha decidido también llevar a España ante el Tribunal Europeo por la fiscalidad aplicada a los asalariados no residentes. En la normativa española las rentas de trabajo de los trabajadores no residentes están sometidas generalmente a una retención liberatoria del 25% (excepto para pensiones y empleos de corta duración) mientras que para los residentes se aplica un tipo progresivo que oscilaba entre el 15% y el 43%. Esta diferencia de trato es especialmente importante cuando se trata de contribuyentes que reciben ingresos comparativamente bajos, como es el caso de los becarios o trabajadores en prácticas. En este sentido, Comisión Europea considera que en los dos supuestos mencionados, la legislación fiscal española es incompatible con las exigencias del Tratado, especialmente con el principio de no discriminación. El Ejecutivo comunitario ha decidido llevar ambos asuntos ante los tribunales al comprobar que las autoridades españolas no han modificado la legislación afectada a pesar de la demanda formal efectuada por la Comisión Europea. Bruselas ha señalado que la presión fiscal más elevada aplicada a los trabajadores no residentes implica que *"a los empresarios españoles les resulta menos interesante contratar mano de obra de otros Estados miembros que la de España, lo que constituye un obstáculo a la libre circulación de trabajadores"*. En el mismo sentido, las autoridades comunitarias señalan que en el supuesto de las plusvalías, las personas físicas no residentes están sometidas sistemáticamente a una presión fiscal superior respecto a los residentes, en todos los casos. Por estas razones, consideran que la legislación fiscal española *"es incompatible con el principio de libre circulación de capitales consagrado en el Tratado así como con el de no discriminación"*.

⁷⁶⁹ El País Digital, 17 de enero de 2006.

sentido, Bruselas ha denunciado a España ante el Tribunal de Justicia de la U.E., al considerar que el régimen fiscal de los pagos de dividendos a sociedades no residentes (dividendos salientes) no respeta la normativa comunitaria⁷⁷⁰.

5.2.2.-POSIBLE INFRACCIÓN DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA DEL ARTÍCULO 31 DE LA C.E.

El artículo 20.6 y .7 de la Ley 20/1987 crea una reducción del 95% por la transmisión gratuita e “inter vivos” de la “empresa familiar” o bienes de interés cultural de la que no pueden beneficiarse los sujetos pasivos no residentes.

Habría que determinar en relación con la transmisión de la “empresa familiar”, la legalidad de cuatro supuestos:

- 1) *Del donatario nacional y no residente*. El supuesto, por ejemplo, del caso del padre que dona una empresa a su hijo, no residente, siendo que éste no podrá disfrutar de la reducción del artículo 20.6 de la Ley del Impuesto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 20.4 de la misma ley, al no estar sujeto al mismo por obligación personal sino real. Al mismo tiempo que el ciudadano no residente no puede disfrutar de la reducción por la transmisión de bienes culturales, artículo 20.7 de la L.I.S.D.
- 2) *Del donatario comunitario y no residente*, que no podrá beneficiarse de acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, así como el donatario extranjero y no comunitario, no residente.
- 3) *Donación del donante no residente a donatario residente*, de manera que el donante no puede cumplir los requisitos establecidos por la legislación española para beneficiarse el donatario de la reducción del artículo 20.6 de la L.I.S.D.
- 4) *Donación de participaciones en entidades no residentes*, en este caso no puede cumplirse los requisitos respecto a este tipo de entidades y enunciados en el citado artículo 20.6 para tener derecho a la reducción los donatarios.

Para ver la constitucionalidad de las medidas, así como el respeto a la legislación comunitaria, debemos estudiar los distintos supuestos.

A) Donatario nacional y no residente

La persona de nacionalidad española que recibe los bienes señalados en los apartados 6 y 7 del artículo 20, no debe quedar privado del derecho a la reducción del 95% en la base imponible por no residir en España

El artículo 31.1 de la C.E. señala la obligación de todas las personas a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad. Veamos la constitucionalidad de los beneficios fiscales de acuerdo con estos principios.

⁷⁷⁰ Diario El Mundo, 24 de enero de 2007. Economía.

a) Principio de capacidad Económica y de igualdad.

Si la donación de un padre que fuera residente en España y realizada en favor su hijo, también residente en España, sí tendría éste último el derecho a la reducción del 95% señalada en el artículo 20.6 de la L.I.S.D. y que supone casi su total exención, así como a la del apartado 7 del mismo artículo.

Se podría afirmar que la capacidad económica es distinta. Así en el I.R.P.F, el sujeto pasivo por obligación personal se le grava por la renta mundial, mientras que al sujeto pasivo por obligación real, por cada uno de los rendimientos devengados.

Sin embargo, en las donaciones, la base imponible tanto por obligación real o personal es la misma y representa la misma capacidad económica. Lo que determina que se consideren como situaciones objetivamente comparables.

b) Prohibición de la arbitrariedad (artículo 9.3 de la C.E.)

El Tribunal Constitucional reconoce que el legislador goza de una amplia libertad de configuración normativa para traducir en reglas de Derecho, las plurales opciones políticas que el cuerpo electoral libremente expresa a través del sistema de representación parlamentaria. Consiguientemente, el Poder legislativo puede optar por una configuración legal de una determinada materia o sector del ordenamiento sin que pueda calificarse de arbitrariedad, creadora de desigualdad o de distorsión en los efectos legales, ya en la técnica legislativa, ya en situaciones personales que se crean o estimen permanentes.⁷⁷¹ Ahora bien, estando el poder legislativo sujeto a la Constitución, y siendo misión del Tribunal Constitucional la velar para que se mantenga esa sujeción, y ejercer el control de dicha constitucionalidad de forma que no imponga constricciones indebidas al poder legislativo y respete sus opciones políticas. Debemos estudiar, por tanto, su jurisprudencia, para determinar los límites del legislador a la hora de configurar un tributo. Para ello, deberíamos tener en cuenta el cuidado que ese Tribunal ha de tener para mantenerse dentro de los límites de ese control, y que ha de extremarse cuando se trata de aplicar preceptos generales e indeterminados, como es el de la interdicción de la arbitrariedad, según han advertido el propio Tribunal en algunas de sus Sentencias.⁷⁷²

Así, al examinar el precepto legal desde ese punto de vista, el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aún no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias⁷⁷³. Conforme a lo expuesto, hay que precisar que la norma impugnada no posee una finalidad razonable (adaptar nuestro ordenamiento interno a las exigencias de la Unión Europea, u otra) y, en

⁷⁷¹ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1; y 99/1987, de 11 de junio, FJ 4.

⁷⁷² S.T.C 96/2002, de 25 abril de 2002, F.J. 6., entre otras.

⁷⁷³ SS.TC. 116/1999, de 17 de junio, FJ 14; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 8, y las citadas por ambas.

consecuencia, se muestra desprovista de fundamento, por lo que, desde esta perspectiva puede calificársela de arbitraria, discrepándose de la concreta solución adoptada. Ahora bien, distinto es si además establece una discriminación injustificada, aspecto este cuyo análisis se efectuará al contrastar la norma con el principio constitucional de igualdad.

No existe, en efecto, ninguna finalidad que fundamente esta discriminación, que impida a los no residentes poder disfrutar de esta exención casi absoluta. En efecto, nada impide que el no residente continúe a través de un representante el ejercicio de una actividad económica. Incluso directamente, mediante el cambio de residencia y el ejercicio de la actividad correspondiente o dirigiendo el negocio desde el extranjero.

La finalidad del mantenimiento de la empresa familiar o de la protección a la familia, es indistintamente aplicable a los residentes y a los no residentes. No existe otra finalidad que justifique esta arbitrariedad. Queda, pues, determinar el juicio al principio de igualdad.

c) Principio de igualdad.

Si no es razonable la finalidad perseguida, queda por ver, si además, el artículo 20.4 de la Ley del I.S.D introduce alguna clase de desigualdad lesiva de la garantía de la igualdad prevista en el Texto constitucional, bien de forma genérica en el artículo 14 C.E., bien en cualquiera de sus manifestaciones específicas, a saber, y en lo que al presente supuesto respecta, desde el punto de vista estrictamente tributario (art. 31.1 C.E.), desde la óptica de la libertad de empresa (art. 38 C.E.) o, finalmente, desde la perspectiva de la libertad de residencia y circulación (art. 139 C.E.)

En este sentido, sobre las exigencias que la igualdad impone en la creación del Derecho -igualdad en la ley- existe una muy amplia doctrina del Tribunal Constitucional que puede sintetizarse recordando que las diferencias normativas son conformes con la igualdad cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia nace, muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidad.⁷⁷⁴

En consecuencia, el Tribunal Constitucional ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) *La razonabilidad de la medida*, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 C.E., sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) *la proporcionalidad* de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues

⁷⁷⁴ STC 75/1983, de 3 de agosto, FJ 2.

para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.⁷⁷⁵

Por otra parte, también hay que tener presente que la valoración que se realice en cada caso ha de tener en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto, el art. 31.1, cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas en cuenta, pues la igualdad ante la ley tributaria resulta indisociable de los principios de generalidad, capacidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado.⁷⁷⁶

Efectivamente, dicho precepto constitucional dispone que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*. Esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula no sólo a los ciudadanos sino también a los poderes públicos, como señala la Sentencia del T.C. 76/1990⁷⁷⁷. Ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación.

La expresión *“todos”* absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional -el deber de contribuir o la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas- que implica, de un lado, una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre, sentencia del T.C. 150/1990, entre otras.⁷⁷⁸ Y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios, injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.

⁷⁷⁵ SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4.

⁷⁷⁶ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 3; 209/1988, de 10 de noviembre, FJ 6; 45/1989, de 20 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 54/1993, de 15 de febrero, FJ 1; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4.

⁷⁷⁷ STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3.

⁷⁷⁸ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14.

Aunque el legislador goza de un amplio margen de libertad en la configuración de los tributos, no correspondiendo al Tribunal Constitucional enjuiciar si las soluciones adoptadas en una ley son las más correctas técnicamente, sin embargo, sí está facultado para determinar si en el régimen legal del tributo el legislador ha vulnerado el citado principio de igualdad, como reconoce la sentencia 46/2000, entre otras.⁷⁷⁹ Principio que constituye un verdadero límite para el legislador.

Por este motivo, la exención o la bonificación -privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 C.E.), en cuanto neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc), quedando, en caso contrario, proscrita, pues no hay que olvidar que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando *“se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31”*, S.T.C. 134/1996, de 22 de julio, F.J. 8.

De igual modo, será ilegal, la no exención de un supuesto como el estudiado cuando se ha establecido la misma para un supuesto realizado en iguales términos, objetivamente considerado.

Juicio de igualdad:

Dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional como señala la sentencia del T.C 200/2001⁷⁸⁰ y *“requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (S.T.C 181/2000, de 29 de junio, FJ 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso (SS.TC. 148/1986, de 25 de noviembre, F.J. 6; 29/1987, de 6 de marzo, F.J. 5; 1/2001, de 15 de enero, F.J. 3). Sólo una vez verificado uno y otro presupuesto resulta procedente entrar a determinar la licitud constitucional o no de la diferencia contenida en la norma”*.

Así, y tomando como punto de análisis el diferente trato dispensado por el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, conforme a la condición de residentes o no residentes en España, hay que decir, en primer lugar, que nos encontramos ante una medida que sólo beneficia a los residentes en España y no así a los no residentes, sujetos igualmente al citado Impuesto por obligación real.

Es decir, estamos en presencia de una medida que introduce una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas. Y, en segundo lugar, que los términos de comparación deben considerarse homogéneos, pues se trata en todos los supuestos de personas que *“operan”* económicamente en el territorio español, cuya única diferencia es la cualidad con la que se presentan

⁷⁷⁹ SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4, 214/1994, de 14 de julio, FJ 5; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4.

⁷⁸⁰ STC 200/2001, de 4 de octubre, F.J. 5.

en el mercado autonómico: como residentes en España o como no residentes en España, siéndolo en un país miembro de la Unión Europea⁷⁸¹ o en otro país.

Así, se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, referente a la Disposición Adicional Octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, *sobre concesión de incentivos fiscales y subvenciones a los residentes en el resto de la Unión Europea que no lo sean en territorio español*, que establecía para los residentes en la Unión Europea, que no lo sean en España, y que por su condición de tales, deban someterse a la legislación tributaria del Estado, sin que, por esa circunstancia, puedan acogerse a la de la Comunidad Autónoma o Territorio Histórico del País Vasco o Navarra en el que operen tendrán derecho, en el marco de la normativa comunitaria, al reembolso por la Administración Tributaria del Estado de las cantidades que hubieran pagado efectivamente en exceso con respecto al supuesto de haberse podido acoger a la legislación propia de dichas Comunidades Autónomas o Territorios Históricos, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Si estamos en presencia de situaciones equiparables que son objeto de una diferencia de trato por el legislador, el juicio de igualdad a realizar exige la comprobación de la concurrencia de la doble garantía a la que se hizo referencia con anterioridad: la de la *razonabilidad* y la de la *proporcionalidad* de la medida adoptada conforme a la finalidad perseguida.

En principio, el elemento diferenciador adoptado por el legislador -la condición de no residente en España-, podría justificarse por razones tributarias que justificarían el distinto trato que los diferentes ordenamientos tributarios dispensaban a los titulares de un patrimonio o perceptores de rendimientos según su condición de residentes o no residentes en un determinado territorio. En este sentido, la propia Ley General Tributaria, en su art. 11, establece como uno de los criterios de vinculación al poder tributario español el de la residencia en España. De la residencia se han servido las leyes reguladoras de los tributos personales (Renta de personas físicas, Sociedades, Sucesiones y Donaciones, Patrimonio y, hoy también, Renta de no residentes), no sólo para vincular a los perceptores de renta o titulares de un patrimonio con el poder tributario español sino incluso para diferenciar los gravámenes aplicables (renta de personas físicas y sociedades), hasta el punto de que en la actualidad existe una norma legal dedicada única y exclusivamente a la determinación de la tributación de las personas -físicas o jurídicas- no residentes en España.⁷⁸²

Igualmente, los distintos convenios internacionales bilaterales para evitar la doble imposición en materia de los Impuestos sobre la Renta, siguiendo el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, acogen precisamente la cualidad de residente como el medio principal de distribución de la materia imponible entre los Estados contratantes.

Es indudable que la cualidad o condición de no residente puede justificar desde la perspectiva del art. 31.1 C.E. un trato dispar, pues el tributo no es

⁷⁸¹ Sentencia 96/2002, de 25 de abril de 2002. F.J. 8.

⁷⁸² Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes

sólo un instrumento de recaudación sino también un medio para la consecución de políticas sectoriales. Igualmente, ningún reparo podría oponerse a la circunstancia de que en la actualidad resulten gravadas de forma distinta las personas que obtienen rentas o son titulares de un patrimonio en España, sobre la base de su diferente condición de residentes o no residentes.

Ahora bien, lo que no le es permisible al legislador -desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario- es localizar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, en este caso a los residentes en España, un beneficio tributario sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del genérico deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho, tal como señala el artículo 1.1 de la C.E, como recoge la sentencia del T.C. 19/1987, entre otras.⁷⁸³

Si la ayuda ahora analizada, a la transmisión “inter vivos” de la empresa familiar, tiene su justificación que la legitime desde el punto de vista tributario, como una política sectorial -social o económica-, cual podría ser la de facilitar la transmisión de la citada empresa y garantizar su supervivencia, de acuerdo con el artículo 39 de la C.E.⁷⁸⁴, que exige a los poderes públicos la protección de la familia, y garantizar la libertad de empresa dentro de la economía de mercado, artículo 38 de la C.E. Y ello aún cuando pueda ser razonable la finalidad perseguida por la norma impugnada, en la medida en que se dirige a ejecutar un mandato comunitario, y pueda ser igualmente válido -como se ha dicho- el elemento diferenciador adoptado por el legislador, a saber, la no residencia. Lo que no supera la norma es el juicio de constitucionalidad con relación a la discriminación de los no residentes y el análisis de sus consecuencias, de sus consecuencias tributarias en este caso, por ser no sólo contradictorias con la finalidad de la reducción sino también desproporcionadas con una posible finalidad perseguida y, en consecuencia, negadoras de una justificación que permita a los poderes públicos diferenciar el tratamiento tributario.

Las consecuencias derivadas del artículo 20.6 L.I.S.D. son irrazonables, ya que como señala la Sentencia del T.C. 96/2002, en el caso de discriminación de los residentes en territorio común que se les excluye de los beneficios fiscales que se concede a los no residentes, es una discriminación no justificada.⁷⁸⁵

La falta de acceso de los *no residentes* a las ayudas cuestionadas, se muestra desprovista de un fundamento razonable en la medida de que tienen la misma justificación para el disfrute que los residentes. Si en la sentencia 96/2002 se coloca así a estos últimos (residentes en territorio común) en una situación de desventaja insuperable que degenera en discriminatoria, pues la consecuencia final es que los sujetos pasivos residentes (en territorio foral) puedan acceder a la casi total exención de los bienes y derechos integrantes

⁷⁸³ SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6.

⁷⁸⁴ Art. 39.1 de la CE: Los poderes públicos aseguran la protección social, económica y jurídica de la familia

⁷⁸⁵ STC 96/2002, de 25 de abril de 2002, Apartado 9.

del marco autonómico de referencia (residentes en dichos territorios forales y residentes en la Unión Europea que no lo sean en España), lo que afecta al valor de la donación, y determina que éstos últimos puedan ofrecer bienes y servicios a precios con reducida o nula presión fiscal, lo cual mejora notablemente su posición competitiva en el mercado- mientras que los otros se ven obligados a intervenir incorporando al precio de sus operaciones el coste fiscal correspondiente derivado de la aplicación de la normativa común.

De igual modo, los no residentes en el caso que nos ocupa, no pueden acceder a la reducción del apartado 20.6 de la Ley 29/1987, para el caso de las adquisiciones “inter vivos”, habiéndoseles sido autorizada en las “mortis causa”. No existe ninguna justificación para la discriminación a los no residentes, ya que las situaciones son comparables. Violándose el principio de igualdad ante la ausencia de justificación, de acuerdo con el artículo 31.1 de la C.E.

La supervivencia de la empresa, base de la reducción, se produce tanto si el sujeto pasivo es residente como si no es residente y ejerce una actividad económica en el territorio español. Así como la protección del patrimonio, con relación a la reducción del apartado 7 del artículo 20 de la L.I.S.D.

Si la medida discriminatoria no está justificada, tampoco supera el juicio sobre su *proporcionalidad*. Frente a la casi total exención para los residentes, los no residentes son sometidos a la total tributación, cuando la base imponible del impuesto es la misma, reflejando idéntica capacidad económica. De ello resulta, por tanto, que la medida establecía por el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, injustificada en relación con los objetivos que se propugnan en la redacción del apartado 6 de dicho artículo, siendo sus consecuencias, además, desproporcionadas. Esta situación deja al no residente en una situación discriminatoria respecto al contribuyente sujeto por obligación personal.

d) Libertad de empresa y libre establecimiento.

Si el artículo 20, en sus apartados 6 y 7, infringe el principio de igualdad, garantizada constitucionalmente. Además, el artículo 38 de la C.E., reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Además de establecer una obligación de poderes públicos de garantizar y protegen su ejercicio. Por otra parte, el artículo 139.2 prohíbe adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español de los españoles. De esta manera, el artículo 20 de la L.I.S.D. al dificultar el establecimiento del nacional y no residente, ya que la donación recibida no puede disfrutar de la práctica exención recogida para los residentes en España, podría considerarse que con ello se infringe la libertad de establecimiento reconocida en el citado artículo 139.

En este sentido también, podría considerarse que infringe el citado precepto. la prohibición de la discriminación directa respecto a las personas de nacionalidad española. Con unas resultados desproporcionados, si lo comparamos con los efectos de dicha medida para los ciudadanos residentes. Plena sujeción para el ciudadano y no residente, frente a la práctica exención del residente que recibe como donación una empresa familiar

En resumen, la no aplicación del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, al donatario y *nacional residente en el extranjero*, es decir del español no residente que recibe una donación de una empresa familiar situada en España y que quedaría sometida el impuesto español por obligación real sin tener derecho a la reducción del artículo 20.6, debiéndose considerar una discriminación no justificada y desproporcionada que atenta al principio de igualdad del artículo 31 de la C.E., al mismo tiempo que a la libertad de empresa del artículo 38 y a la libertad de establecimiento del artículo 139. Además de infringirse los principios enunciados en el artículo 31 como antes hemos visto, que también sería aplicable por la no aplicación al ciudadano no residente de la reducción del artículo 20.7 de la Ley 29/1987, sobre los bienes culturales, lo que afecta al valor de la herencia, de la que puede disfrutar el ciudadano residente, estando ambos en una situación objetivamente comparable. Discriminación arbitraria, desproporcionada e injustificada, al mismo tiempo que le son exigibles al ciudadano no residente los deberes derivados del artículo 46 del texto constitucional sobre la protección del patrimonio histórico-artístico.

B) Donante Nacional y no residente en España

Del mismo modo, desde el punto de vista del derecho interno, con relación al supuesto del donatario residente y que recibe una donación de un nacional y no residente. Cuando el donante no residente, no puede cumplir los requisitos señalados en el artículo 20 de la Ley 20/1987 para generar la exención. En este sentido, el donatario verá afectado su derecho a aplicar la reducción al igual que los residentes. Por lo que vería privado su derecho a aplicar un beneficio fiscal frente a los demás ciudadanos que se encuentran en la misma situación, contrariamente a lo establecido en el artículo 31 de la C.E.

Al mismo tiempo que afecta la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales, ya que podría dificultar o desmotivar la adquisición de bienes en nuestro país por parte del donante, situación que estudiamos a continuación. Igual situación se produce en el caso del causante y no residente.

C) El Donatario extranjero, no comunitario y no residente

Los extranjeros gozan en España de las libertades públicas recogidas en el Título I de la C.E. en los términos establecidos por la Ley, artículo 13.1. Para los extranjeros no comunitarios, ha sido Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social, la que ha establecido la forma de aplicación de los derechos y libertades reconocidos en el Título I de la Constitución de acuerdo con lo señalado el artículo 3 de la misma ley. En este sentido, se considera como discriminación, artículo 23, toda discriminación basada en la nacionalidad que limite el reconocimiento o el ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos humanos y de las libertades fundamentales en el campo político, económico. Además en estos casos podría verse incumplida la libertad comunitaria de circulación de capitales.

Con relación a los ciudadanos de países terceros, únicamente, se encuentra sometida a autorización el ejercicio de una actividad por cuenta propia, artículo 36 en relación con el artículo 37 de la citada Ley, que simplemente la supedita, *“Para la realización de actividades económicas por cuenta propia habrá de acreditarse el cumplimiento de todos los requisitos que la legislación vigente exige a los nacionales para la apertura y funcionamiento de la actividad proyectada, así como los relativos a la suficiencia de la inversión y la potencial creación de empleo, entre otros que reglamentariamente se establezcan”*.

Nada impide que realicen su actividad no directamente por cuenta propia y que puedan ser beneficiarios de participaciones en entidades, que tampoco darán derecho a la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987. Lo que podría considerarse como una discriminación contraria al citado artículo 23 de la Ley orgánica 4/2000, por la falta de proporcionalidad y la carencia de una justificación razonable. Como tampoco tendrán derecho los nacionales no residentes que gozan de los derechos reconocidos en el artículo 38, sobre libertad de empresa y libertad de circulación y establecimiento del artículo 139 de la C.E. en los términos señalados en la legislación vigente.

Por lo que podría considerarse que la no reducción del 95% para los no residentes, es una medida discriminatoria que viola su derecho de establecimiento en España, que sólo está sometido a autorización administrativa.

D) Donatario comunitario y no residente

Los nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea y aquellos a quienes sea de aplicación el régimen comunitario se registrarán por la legislación de la Unión Europea, de acuerdo con el artículo 1.3 de la Ley Orgánica 4/2000, que señala que los nacionales de los Estados miembros de la Unión Europea y aquellos a quienes sea de aplicación el régimen comunitario se registrarán por la legislación de la Unión Europea, siéndoles de aplicación la citada Ley en aquellos aspectos que pudieran ser más favorables, teniendo derecho a la libertad de establecimiento en España. Problemática que pasamos a estudiar.

D) Inaplicación de las reducciones autonómicas al ciudadano nacional y no residente

Igual conclusión habría que señalar, respecto a la no aplicación de las reducciones autonómicas en el supuesto de transmisiones “Inter vivos” establecidas por determinadas Comunidades, tanto las reducciones personales como objetivas, ya que la capacidad económica es idéntica. Del mismo modo, podría señalarse respecto de las transmisiones “mortis causa” en determinados casos, ya que si bien al ciudadano residente en España queda sometido por el patrimonio mundial y al ciudadano no residente únicamente por los bienes situados en España. La situación objetiva es la misma cuando todos los bienes se encuentran situados en nuestro país. En estos casos, la capacidad económica es la misma, sin que pueda existir una posible discriminación contraria al artículo 31 de la C.E., o que infrinja la libre circulación de las personas o la libertad de constitucional de establecimiento.

5.2.3. INFRACCIÓN DE LA LEGISLACIÓN COMUNITARIA

Si hemos señalado que la actual redacción del artículo 20.4 con relación a los apartados 6 y 7 de la Ley 29/1987 contraviene la Constitución española por constituir una discriminación arbitraria y no proporcionada con el principio de igualdad. Quedaba por determinar, la situación de los ciudadanos comunitarios y no residentes en España, en relación con la legislación vigente en la Unión Europea. Parece evidente que existe una clara discriminación del no residente al no poderse beneficiar de una reducción (exención) en el supuesto de una adquisición gratuita “inter vivos” de los bienes integrantes de la llamada “empresa familiar”. Sin embargo, como señala el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la sentencia de 12 de junio de 2003, *asunto Gerritse*, en materia de Impuestos directos la situación de los residentes y la de los *no residentes* en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de los ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general con su residencia habitual⁷⁸⁶.

Continúa la citada sentencia señalando que, el hecho de que un Estado miembro no permita a un *no residente* acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatorio, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar.⁷⁸⁷

Si la residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actúa, y concretamente, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (O.C.D.E.)⁷⁸⁸, a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, sin embargo no puede dar lugar a una discriminación que no esté basada en razones objetivas.

Si en la citada sentencia de 12 de junio de 2003, reconoció una razón objetiva en la diferente regulación (un impuesto definitivo a un tipo uniforme del 25%, retenido en la fuente para los no residentes, y una escala progresiva con un mínimo exento para los residentes), ya que en el Estado de residencia se toman en cuenta todos los ingresos y debe garantizársele un mínimo vital exento por la finalidad social evidente.

Sin embargo, el Impuesto sobre Donaciones es un Impuesto instantáneo, se devenga el día en que se realiza el acto, artículo 24.2 de la L.I.S.D., incluyendo en la base imponible, el valor neto de los bienes y derechos

⁷⁸⁶ Sentencia del TJCE de 12 de junio de 2003, asunto C-234/01, apartado 43.

⁷⁸⁷ En el mismo sentido sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumaker*, C-279/93, Rec. P.I-225, apartado 34 y de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rec.p.I5451, apartado 23.

⁷⁸⁸ Modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, *Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE*, 1977, versión de 29 de abril de 2000.

adquiridos, artículo 9.b) de la citada Ley, tanto para los residentes como para los no residentes.

Habría que estudiar, por tanto, su compatibilidad con las libertades comunitarias. En especial con la libertad de circulación de las personas, de capitales y la libertad de establecimiento.

A) Libertad de Establecimiento

La no aplicación a los no residentes de la reducción por la adquisición de la empresa familiar podría infringir esta libertad (apartado 6 del artículo 20 de la L.I.S.D.). En efecto, el artículo 43 del Tratado, constituye una de las disposiciones fundamentales del Derecho comunitario y es directamente aplicable en los Estados miembros. En virtud de esta disposición, la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro comprende el acceso a las actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales⁷⁸⁹. Al mismo tiempo que el citado artículo se opone a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales.⁷⁹⁰

El artículo 43 del T.C.E. prohíbe, incluso, una restricción a la libertad de establecimiento de escaso alcance o de poca importancia⁷⁹¹. La prohibición para los Estados miembros de establecer restricciones a la libertad de establecimiento se aplica igualmente a las disposiciones fiscales. Según reiterada jurisprudencia, aunque en el actual estado del Derecho comunitario la materia de los impuestos directos no está incluida, como tal, en la esfera de la competencia de la Comunidad, no es menos cierto que los Estados miembros deben ejercer las competencias que conservan respetando el Derecho comunitario.⁷⁹²

Aunque, el artículo 20 de la L.I.S.D. no prohíbe a los *contribuyentes no residentes* el ejercicio de su derecho de establecimiento, dicha disposición puede, no obstante, limitar el ejercicio de ese derecho, al tener, como mínimo, un efecto disuasivo respecto a los contribuyentes que desean instalarse en otro Estado miembro (en este caso, en España), como señala la sentencia de 11 de marzo de 2004.⁷⁹³ Al mismo tiempo que afecta al valor de la propia donación. Cuando no existe un objetivo legítimo compatible con el Tratado y que esté justificado por razones imperiosas de interés general, apartado 49 de la citada sentencia.⁷⁹⁴

⁷⁸⁹ Sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, 270/83, Rec. p. 273, apartado 13; de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 22, y de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 27.

⁷⁹⁰ Véase la sentencia *Baars*, antes citada, apartado 28, y la jurisprudencia allí citada.

⁷⁹¹ Véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, antes citada, apartado 21, y de 15 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, C-34/98, Rec. p. I-995, apartado 49.

⁷⁹² Véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 21; ICI, antes citada, apartado 19, y de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 32).

⁷⁹³ Sentencia TJCE de 11 de marzo de 2004, asunto C-9/02, apartado 45.

⁷⁹⁴ Pero, en tal caso, es preciso además que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo (véanse las sentencias

Para que una medida fiscal no sea considerada que viole las libertades comunitarias, debe cumplir los siguientes requisitos: 1) no ser aplicada de forma discriminatoria; 2) estar justificada por razones de interés general; 3) ser conveniente para el objeto perseguido; 4) no debe sobrepasar lo necesario para este objetivo.

Además, conforme a reiterada jurisprudencia, la disminución de ingresos fiscales no puede considerarse una razón imperiosa de interés general que pueda ser invocada para justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental⁷⁹⁵. En consecuencia, la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro a causa del traslado del domicilio fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro en el que la normativa tributaria es distinta y, en su caso, más beneficiosa para el contribuyente, no puede, por sí misma, justificar una restricción al derecho de establecimiento. Del mismo modo, no debe considerarse ajustada al derecho comunitario la no aplicación a un no residente de la reducción por la misma razón recaudatoria, que impida al beneficiario de una donación de ejercer una actividad en el país donde no es residente fiscalmente.

Por tanto, para considerarse infringido el artículo 43 por la no aplicación a los ciudadanos residentes en otro país comunitario, debe estudiarse si existe dicha discriminación. Determinada su existencia debe estudiarse si la misma está justificada en alguna razón de interés general compatible con el Tratado y no vaya más allá de lo necesario para su consecución. Finalmente cabe determinar si dicha discriminación sirve para garantizar la coherencia de nuestro sistema tributario.

En primer lugar, parece evidente que se trataría de un caso de *discriminación indirecta*, ya que se aplica a ciudadanos no residentes, sean o no nacionales. Sin que esté justificada en un objetivo de política comunitaria compatible con el Tratado. Podría ser la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, tal como se señaló en la sentencia del T.J.C.E de 25 de octubre de 2007 (C-464/05), apartado 25. Sin embargo, en el estado de desarrollo de la jurisprudencia del T.J.C.E., dicho Tribunal no considera que existe restricción de establecimiento al donatario y no residente, sino que establece dicha consideración con relación al donante. De manera que solamente existirá restricción a la libertad de establecimiento si en el supuesto que exista un elemento tras fronterizo (que los bienes no estén en un mismo Estado), exista una diferencia del valor de los bienes en función de la carga tributaria, de acuerdo con la residencia del donante o de donde estén situados, abstracción hecha de la situación del beneficiario. Únicamente si entre las consideraciones fiscales que pudiera considerar el donante, se limita la libertad de establecimiento en otro Estado, existirá restricción. Tal y como señala la misma sentencia, apartado 26. Aunque la situación del donatario residente y no residente sean situaciones objetivamente comparables, sin que la discriminación esté justificada. Aunque la no aplicación afecte al valor de la donación y con ello directamente a su posible supervivencia, al tener que

antes citadas *Futura Participations* y *Singer*, C-250/95, Rec.pI 2471, apartado 26 y la jurisprudencia allí citada, y *X e Y*, de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 49).

⁷⁹⁵ Sentencias ICI, antes citada, apartado 28, y de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft* y otros, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 59.

asumir el coste fiscal correspondiente. No existirá restricción de la libertad de establecimiento para el donante.

Aunque, la discriminación sea desproporcionada al privar al no residente de toda reducción fiscal, y va más allá de lo necesario para conseguir el objetivo perseguido, al mismo tiempo que la medida no garantiza la coherencia del sistema fiscal, ya que tal reducción de aplica al ciudadano no residente en las transmisiones “mortis causa”.

Cuando es jurisprudencia reiterada de dicho Tribunal que el conjunto de disposiciones del Tratado, relativas a la libre circulación de personas tiene por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro, entre otras las Sentencias de 7 de julio de 1992, *Singh*; de 26 de enero de 1999, *Terhoeve*; de 27 de enero de 2000, *Graf*, y de 15 de junio de 2000, *Sehrer*.⁷⁹⁶ Por lo que debía considerarse contrario al artículo 43, el que no pueda deducirse las cotizaciones sociales de los ingresos imponible en un tercer Estado al de residencia, por el hecho de no haberse abonado al Estado donde no reside, ya que impediría el libre establecimiento.⁷⁹⁷ Del mismo modo, la exclusión del beneficio fiscal a los no residentes en el caso de la transmisión de la empresa familiar por actos “inter vivos”, debería la libertad de establecimiento, al realizar una discriminación (residentes- no residentes), sin que esté justificada en una razón de interés general. Además, las consecuencias de dicha exclusión son desproporcionadas.

Sin embargo, el T.J.C.E. ha establecido, hasta ahora, que se infringiría la libertad de establecimiento desde el punto de vista del causante (donante) y no del heredero, sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts & Vogten* (C-464/05), con dos requisitos:

- Cuando no todos los bienes se encuentran en un mismo país (elemento tras fronterizo)

- Se valoran de una manera distinta las participaciones o los bienes, atendiendo a la situación de los bienes o la residencia del donante o del causante.

De manera que si todos los bienes se encuentran en un mismo país, no existirá discriminación al donatario, ya que no existirá elemento tras fronterizo. Existirá, por el contrario, discriminación cuando el donante (causante) sea un no residente, ya que el valor de la participación será diferente según al residencia del donante. Si es residente podrá aplicarse la reducción, si es un no residente no estará sometido al Impuesto sobre la Renta, y sus bienes o participaciones en España no darán derecho a reducción, con lo que se infringiría la legislación comunitaria, sentencia 11 de diciembre de 2003, *Barbier* (C-364/01). Al mismo tiempo, que la transmisión de participaciones de entidades no residentes, no genera el derecho a reducción, con lo cual existiría

⁷⁹⁶ Sentencias de 7 de julio de 1992, *Singh*, C-370/90, Rec. p. I-4265, apartado 16; de 26 de enero de 1999, *Terhoeve*, C-18/95, Rec. p. I-345, apartado 37; de 27 de enero de 2000, *Graf*, C-190/98, Rec. p. I-493, apartado 21, y de 15 de junio de 2000, *Sehrer*, C-302/98, Rec. p. I-4585, apartado 32.

⁷⁹⁷ Sentencia de 13 de noviembre de 2003, C-209/01, apartado 44.

una discriminación en función de la sede de la sociedad, de su nacionalidad, que infringe el artículo 43 de la L.G.T.

Además, dicha medida fiscal no es necesaria para garantizar la coherencia del régimen fiscal español, ya que sí se aplica esta reducción en las transmisiones “mortis causa”. Es cierto que el Tribunal de Justicia admitió, con el fin de preservar el nexo entre el carácter deducible de las primas y la imposición de las cantidades adeudadas por los aseguradores en virtud de los contratos de seguro, que la posibilidad de deducir fiscalmente las primas se sometiera al requisito de que dichas primas se pagaran en este Estado⁷⁹⁸, pero esta situación no ocurre en el caso objeto de estudio.

Coherencia del sistema fiscal

El Tribunal de Justicia ha considerado que la necesidad de garantizar la coherencia de un régimen tributario puede justificar una normativa que restrinja las libertades fundamentales, como ha señalado en las sentencias⁷⁹⁹, de 28 de enero de 1992, *Bachman*, de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, y, de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, si existe un vínculo directo, por tratarse de un mismo y único sujeto pasivo, entre la concesión de un beneficio fiscal y la compensación de dicho beneficio mediante un gravamen fiscal, efectuadas ambas en el contexto de un mismo impuesto⁸⁰⁰, sentencias de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, y de 3 de octubre de 2002, *Danner*.

Según reiterada jurisprudencia, cuando las disposiciones de una Directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean lo suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando éste no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro del plazo señalado, bien cuando haya procedido a una adaptación incorrecta como señala la sentencia de 5 de marzo de 1998 y, en especial, la sentencia de 2 de diciembre de 1997, *Fantask y otros*.⁸⁰¹

De manera que la no aplicación a los no residentes del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, es una discriminación que no está justificada y es desproporcionada, violándose el derecho de establecimiento establecido por la normativa comunitaria, en los casos señalados, desde el punto de vista del donante. Además, en un lógico desarrollo de la línea jurisprudencial, podrá llegarse a la conclusión que dicha medida es discriminatoria para el donatario.

⁷⁹⁸ Sentencias *Bachman*, antes citada, apartados 21 a 23, y de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, C-300/90, Rec. p. I-305, apartados 14 a 20).

⁷⁹⁹ Véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, apartado 28, y *Comisión/Bélgica*, C-300/90, Rec. p. I-305, apartado 21, y, de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, antes citada, apartado 106.

⁸⁰⁰ Asunto C-188/95. Véanse las sentencias de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 57, y de 3 de octubre de 2002, *Danner*, C-136/00, Rec. p. I-8147, apartado 36.

⁸⁰¹ Sentencia de 5 de marzo de 1998, C-347/96, apartado 32. la sentencia *Fantask y otros*, antes citada, apartado 54. El T.J.C.E. procede a recordar asimismo que, según jurisprudencia reiterada, los Jueces nacionales que conocen de un asunto en el marco de su competencia están obligados a aplicar íntegramente el Derecho comunitario y a proteger los derechos que éste confiere a los particulares, dejando sin aplicación cualesquiera disposiciones de la Ley nacional eventualmente contrarias, con independencia de que sean anteriores o posteriores a la norma comunitaria, sentencia de 9 de marzo de 1978, *Simmenthal*, 106/77, Rec. p. 629, apartado 21

Ya que no está justificada, en este sentido, la supervivencia de la empresa familiar en España, es un objetivo comunitario a conseguir con independencia de lugar de residencia del sujeto pasivo. La negativa a la reducción disuade a los no residentes para su establecimiento en España, ya que la no aplicación de la reducción del 95% afecta al valor de la donación, dificultando su establecimiento en nuestro país. Además, es una discriminación injustificada, ya que la reducción se aplica en las reducciones “mortis causa” a favor de no residentes, así como desproporcionada.

Por lo cual, es necesario la modificación del citado apartado para su adecuación a dicha jurisprudencia citada.

B) Libertad de circulación de capitales

Con relación a la libertad de circulación de capitales, aplicable en el supuesto de no ejercicio de una actividad económica mediante los bienes objeto de transmisión lucrativa, así como en la adquisición de participaciones en entidades sin ejercer su control, también ha de respetarse la legislación comunitaria. Tal como ha señalado recientemente el T.J.C.E. en la sentencia de 17 de enero de 2008, *Finanzamt Kusel-Landstuhl* (C-256/06), donde en su apartado 25 se señala que, las sucesiones que suponen la transmisión a una o varias personas del caudal relicto del causante, está comprendidas en la Directiva 88/361, sobre movimientos de carácter personal, supuesto aplicable a las sucesiones, por lo que cabe añadir las donaciones como tales adquisiciones gratuitas, apartado 40 de la sentencia de 23 de febrero de 2006 (C-513/03).

Respeto a la normativa comunitaria:

Si la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo, ejercer dicha competencia respetando el Derecho comunitario señala el T.J.C.E. de forma reiterada respecto a la imposición directa⁸⁰². El artículo 56 del T.C.E. consagra una obligación incondicional a la libre circulación de capitales⁸⁰³. El T.J.C.E. ha señalado, reiteradamente, que las sucesiones son movimientos de capital. El Anexo I de la Directiva del Consejo, de 24 de junio de 1988, titulado “*Nomenclatura de los movimientos de capitales contemplados en el artículo 1 de la Directiva*”, en la que se comprende trece clases distintas de movimientos de capitales, la rúbrica XI, titulada “*Movimientos de capitales de carácter personal*”, incluye la letra D, sobre Sucesiones y Legados.

Si bien el Tratado no define los conceptos de “*movimientos de capitales y de pagos*”, la nomenclatura de los “*movimientos de capital*” que acompaña a la citada Directiva, mantiene el valor indicativo para definir el concepto de movimientos de capitales, aunque se refiera a los artículos 69 y 70.1 (sustituidos por los artículos 73 B a 73 G del Tratado CE, actualmente artículos

⁸⁰² Véanse, en especial, las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, y de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 14.

⁸⁰³ T. CORDÓN EZQUERRO, *Manual de Fiscalidad Internacional*, IEF; Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, 2ª edición, Madrid, 2004, pág. 1.288.

56 a 60 del T.C.E), ya que, según reiterada jurisprudencia el artículo 73 B reprodujo el artículo 1 de la Directiva 88/361, entendiéndose que la lista no tiene carácter exhaustivo⁸⁰⁴. Las sucesiones figuran en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, titulada “*Movimientos de capitales de carácter personal*” y esta rúbrica contempla, en especial, las operaciones por medio de las cuales puede transmitirse, en todo o en parte, el patrimonio de una persona, bien en vida de ésta, bien tras su fallecimiento. En las que cabría, también, las donaciones.

La citada Directiva 88/361, ha llevado a cabo la liberalización completa de los movimientos de capitales y, su artículo 1, apartado 1, ha impuesto a estos efectos a los Estados miembros la obligación de suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales, sentencia de 6 de junio de 2002, *Verkooijen*, C-35/98 apartado 33. El efecto directo de dicha disposición fue reconocido por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 23 de febrero de 1995, *Bordessa y otros*, asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361, apartado 33. En este sentido, constituye movimiento de capital, los bienes inmuebles de titularidad de un no residente en el caso de una sucesión, por lo que no puede aceptarse la no-deducción de los gastos para la determinación de la cuota tributaria. Ya que en caso contrario, determinar el valor de un bien inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia, pueden disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, tanto como la enajenación de la propiedad económica de dichos bienes a otra persona, por un residente en otro Estado miembro. Además provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes.⁸⁰⁵

Una sucesión consiste en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante o, en otras palabras, en una transferencia a los herederos de la propiedad sobre los distintos bienes, derechos, etc., que integran ese patrimonio. De lo que se desprende que las sucesiones constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 del Tratado⁸⁰⁶, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro⁸⁰⁷.

No obstante, la restricción únicamente existe si existe una restricción de capitales desde el punto de vista del donante, no del donatario, siempre que exista un elemento tras fronterizo (que no todos los bienes estén en el mismo Estado). En este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2008 (C-256/06), *Finanzamt Kusel-Landstuhl*, donde bienes situados fuera de Alemania no disfrutaban en el impuesto de sucesiones de una valoración ventajosa -10% del valor venal - del valor con relación a las explotaciones agrícolas y forestales, así como de la reducción del 40% de dicho valor, señala que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria, puede disuadir la compra en ese Estado para el no residente,

⁸⁰⁴ Véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 16 de marzo de 1999, *Trummer y Mayer*, C-222/97, Rec. p. I-1661, apartado 21, y de 5 de marzo de 2002, *Reisch y otros*, C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. p. I-2157, apartado 3.0

⁸⁰⁵ Sentencia de 6 de marzo de 2007, *Meilicke*, C- 292/04, apartado 62.

⁸⁰⁶ Véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58.

⁸⁰⁷ Sentencia de 15 de enero de 2007, *Finanzamt Kusel-Landstuhl*, C-256/06, apartado 25.

así como una disminución de su valor de la herencia (y de la donación) de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en la que se encuentran los bienes⁸⁰⁸. Además, a citada sentencia, apartado 31, considera como restricciones a los movimientos de capital, los que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación adquisición sucesoria de tales bienes⁸⁰⁹. Cuando se produce el efecto de restringir los movimientos de capital, disminuyendo el valor de una herencia que incluya un bien fuera de su territorio, apartado 33. Además, señala explícitamente, apartado 35, que el hecho de sujetar la concesión de ventajas fiscales en materia de sucesiones al requisito de que el bien adquirido por transmisión “mortis causa” se halle situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida por el T.C.E. Que prohíbe las discriminaciones arbitrarias, como es la de calcular el valor de un bien a efectos del Impuesto sobre Sucesiones, según que los bienes estén situados en su territorio o en el territorio de otro Estado, siempre que sean situaciones objetivamente comparables, apartado 42.⁸¹⁰ Cuando el cálculo de la cuota tributaria del impuesto depende directamente del valor de los bienes incluidos en la sucesión (donación), por lo que es indiferente que el bien esté en Alemania u otro país comunitario, apartado 44. De igual modo, la no-aplicación de la reducción del apartado 6 y 7 del artículo 20, afecta al valor de la donación e influye directamente en la cuota tributaria a pagar, pero debe constituir una restricción de capitales para el donante. Por lo que existirá discriminación cuando los bienes estén situados en España y en un país tercero, y su valor dependa de la residencia del donante o de la situación de los bienes. Si es residente estará sometido al Impuesto sobre la Renta y podrá aplicarse la reducción por la transmisión de las participaciones en entidades. Si es un no residente, los bienes tendrán un valor diferente según la residencia del donante, lo que constituirá una restricción de capitales, sentencia de caso Barbier. Del mismo modo, si se trata de la transmisión de participaciones en entidades “no residentes, ya que no generarán el derecho a reducción, lo que infringe dicha libertad a discriminar a las entidades por razón de su sede.

En relación con las *participaciones sociales*, la sentencia de 6 de marzo de 2007, asunto *Meilicke*, C-292/04⁸¹¹ en que el interesado, residente en Alemania y que poseía acciones de sociedades establecidas en los Países Bajos y en Dinamarca, no pudo deducirse el crédito fiscal reservado para las sociedades que tributan en Alemania por obligación personal. Después de recordar la sentencia de 7 de septiembre de 2004, *Manninen* (C-319/02, Rec.p.I.7477, apartados 20 y 54), el Tribunal señala que la aplicación de un crédito fiscal únicamente a los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Alemania, dicha normativa perjudica a los no residentes (sujetos por obligación personal que perciben rendimientos de sociedades establecidas en otros Estados miembros). Por lo que puede disuadir a los alemanes de la inversión en sociedades no residentes. Y viceversa, para las

⁸⁰⁸ Sentencia Barbier, C-364/01, apartado 62, Sentencia del asunto *Finanzamt Kusel-Landstuhl*, C-256/06, apartado 30

⁸⁰⁹ Sentencia de 23 de febrero de 2006, Hilten Van Dewr Hiden, C-513, apartado 44

⁸¹⁰ Véanse las Sentencia de 6 de junio de 2000, Verkooijen (C-35/98), apartado 43; de 7 de septiembre de 2004, Manninen, C-319/02, apartado 29; de 11 de octubre de 2007, Hollmann, C-443/06, apartado 45

⁸¹¹ Asunto C-292/04, crédito fiscal sobre los dividendos repartidos por sociedades residentes.

sociedades no residentes de obtener capitales en Alemania al ser menos atractivas las acciones de dichas sociedades. Por lo que al ser el objetivo perseguido la eliminación de la doble imposición por dividendos, nada impide que se establezca el citado crédito fiscal para los dividendos de sociedades no residentes, sin que afecte a la coherencia del sistema fiscal.

De esta Jurisprudencia se desprende que las medidas prohibidas por el artículo 56, apartado 1, del Tratado, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados o también, en un supuesto de sucesiones, las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes.⁸¹²

La no-reducción para los no residentes puede disuadir a éstos de realizar inversiones en ese Estado miembro desde otro Estado, y disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado sus bienes a otros Estados.

La diferencia de trato, derivada de una normativa como la española, entre los residentes y no residentes, hay que determinar si tal medida contraviene el artículo 56 del T.C.E. Es decir, partiendo que son situaciones objetivamente comparables, si está justificada, y en caso afirmativo, si es proporcionada con el objetivo perseguido.

Justificación de la discriminación

El artículo 20.6 y 7. realiza una discriminación clara con relación a los no residentes, pero ello no significa que haya una restricción prohibida por el Tratado. Cuando el artículo 56, instaura la libre circulación de capitales entre Estados miembros y terceros países. El artículo 56, en el marco de las disposiciones del capítulo del Tratado titulado "*Capital y pagos*", establece que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países⁸¹³. Por lo que la no-aplicación de las reducciones a la transmisión "*inter vivos*" del patrimonio cultural, podría infringir la libertad de circulación de capitales. Situación que también ocurre cuando no se permite a los no residentes, cuando para poder disfrutar de la reducción por adquisición de bienes culturales a que se refiere el artículo 20.7 de la L.I.S.D. el donatario debe ser un residente. La no-aplicación de la citada reducción supondría una pérdida de valor de la donación, pero sólo existirá restricción si se dificultara la inversión de capitales en España, o viceversa. Restricción que no estaría justificada, ni sería *proporcional*, en el sentido de no ser adecuado el medio al fin perseguido⁸¹⁴.

⁸¹² Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 10; *Trummer y Mayer*, antes citada, apartado 26; de 14 de octubre de 1999, *Sandoz*, C-439/97, Rec. p. I-7041, apartado 19, y *Barbier*, antes citada, apartado 62.

⁸¹³ Sentencia 23 de febrero de 2006, asunto C-513/03, apartado 37.

⁸¹⁴ P. YEBRA MARTUL-ORTEGA, *el Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*, IEF, 2007, pág. 48.

No existe justificación, ya que la supervivencia de la empresa familiar o la protección del patrimonio histórico son aplicables a los residentes y no residentes. La medida fiscal no es adecuada con los fines que presuntamente se trata de conseguir, sus consecuencias no son proporcionales.

El principio de proporcionalidad es uno de los principios que más desarrollo y aplicación ha encontrado en el derecho comunitario, constituyendo una garantía, un principio general del derecho de corte eminentemente jurisprudencial, para preservar otros derechos. El T.J.C.E se ha pronunciado sobre la fiscalidad directa en relación con el principio de proporcionalidad, sentencia de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, respecto de la libertad de establecimiento, de 15 de junio de 2004, *Lez*, C-315/05, sobre la aplicación de “*less restrictive measure test*”, de 7 de septiembre de 2004, *Petri Manninen*, C-319/02, donde la no-aplicación del beneficio fiscal, contravenía la libertad de circulación de capitales, y sin que la medida fuera proporcional en el sentido de necesaria para garantizar su coherencia, de 13 de diciembre de 2005, *Marks and Spencer*, C-446/03, donde se sobrepasaba el principio de proporcionalidad al impedirse la deducción, y de 30 de noviembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, según la cual, una medida nacional que haga menos atrayente u obstaculice las libertades fundamentales para que sea compatible con el ordenamiento comunitario de cumplir los siguientes requisitos: 1) no ser aplicada de forma discriminatoria; 2) estar justificada por razones de interés general; 3) ser conveniente para el objeto perseguido; 4) no debe sobrepasar lo necesario para este objetivo.

Por lo que es de aplicación el principio de proporcionalidad en situaciones de posible discriminación, como la analizada. Donde se discrimina a los no residentes de una manera injustificada y desproporcionada con el objetivo perseguido.

Inaplicación a los No residentes de la reducción del 95% por la donación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico o Cultural:

En la donación, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de los bienes comprendidos en los apartados uno, dos y tres del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en cuanto integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas⁸¹⁵, el artículo 20.7 de la Ley 29/1987 establece una reducción del 95%, que no es aplicable a los donatarios, no residentes, de conformidad con el apartado 4 del mismo artículo, siendo situaciones objetivamente comparables.

⁸¹⁵ Los bienes integrantes del patrimonio histórico español, inscritos en el registro general de bienes de interés cultural o en el inventario general de bienes muebles. Los bienes integrantes del patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas. Los objetos de arte y antigüedades.

Si el artículo 46 de la C.E. señala⁸¹⁶ la obligación de los poderes públicos a la conservación de dicho patrimonio, mandato constitucional que se extiende, como señala el T.S.⁸¹⁷ a toda clase de bienes que “*per se*” o en la realidad tengan el mencionado valor, sea cual fuera la situación jurídica de los mismos y ya sean de dominio público o privado. Dicha protección será indiferente según que sea el titular residente o no residente.

Además, la mención del artículo 46 de la C.E. al “*patrimonio histórico, cultural y artístico*” no se hace en sentido técnico, sino como referencia genérica con la que se alude al conjunto de bienes que tienen en común poseer un valor cultural objetivo, su contenido está integrado indistintamente por bienes que pueden ser de titularidad pública o privada, de naturaleza mueble o inmueble, y cuya protección deba efectuarse con independencia de su régimen jurídico.⁸¹⁸ Ha sido el artículo 1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español el que realiza una definición extensiva del mismo, y donde el Bien de Interés Cultural tiene una singular protección y tutela.⁸¹⁹ Correspondería su protección y como competencia delegada y exclusiva a las CC.AA., artículo 148.1.16ª.

Será aplicable la reducción a los bienes integrantes del patrimonio histórico español, inscritos en el registro general de bienes de interés cultural o en el inventario general de bienes muebles, así como al patrimonio histórico de las Comunidades Autónomas calificados e inscritos, junto con los objetos de arte y antigüedades (a que se refiere el artículo 4, apartados, uno, dos y tres de la Ley del Patrimonio). Es decir, que el beneficio fiscal se aplica, exclusivamente a los bienes culturales situados en territorio español. De manera que se produce *una restricción de la libre circulación de capitales*, ya que se desincentiva la adquisición de bienes culturales en el extranjero, al mismo tiempo que se desincentivaría la adquisición de los mismos para un residente.

Si constitucionalmente es predicable la protección del patrimonio artístico español, desde el punto de vista comunitario, no puede admitirse una restricción que condicione el beneficio fiscal, a que sean bienes inmuebles en España o bienes muebles catalogados por el Estado o las Comunidades Autónomas.

La no-aplicación del beneficio fiscal, afecta al valor de la donación. Cuando la justificación del patrimonio, se produce tanto si se adquieren bienes culturales en España o en un país tercero, que tenga esa consideración para éste último, Únicamente, los *Bienes de Interés Cultural*, los que se convierten

⁸¹⁶ “Los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad”.

⁸¹⁷ STS, Sala 2ª, de 5 de junio de 1988 y de 12 de noviembre de 1991.

⁸¹⁸ J. GONZÁLEZ RUS, “Presupuestos constitucionales de la protección penal del patrimonio histórico, cultural y artístico”, en el libro *Estudios Penales y Jurídicos, homenaje al Prof. Dr. Casas Narquero*, servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 1996, pág. 289.

⁸¹⁹ G. GÓMEZ DE LIAÑO POLO, *Delitos contra el Patrimonio Cultural, especial estudio del contrabando de Patrimonio Histórico artístico*, IEF, DOC. N° 12/2006, pág.7.

en “extra comercio” en el sentido del artículo 1271 del Código Civil (no pueden transmitirse por título o gratuitamente, ni cederse a entidades de derecho público o a instituciones eclesíásticas). Son bienes imprescriptibles (según el 1955 del Código Civil) e inexportables. Lo que no debe impedir que los “*no residentes*” tengan derecho a la citada reducción, establecida precisamente por las limitaciones legales y los gastos que representa la conservación de los citados bienes.

Por otra parte, a los bienes inexportables, aunque la Ley 16/1985 del Patrimonio Histórico Español señala que los propietarios o poseedores de bienes que integran el Patrimonio Histórico Español con más de cien años de antigüedad y, en todo caso, de los inscritos en el Inventario general previsto en el artículo 26 de esta Ley, precisarán para su exportación autorización expresa y previa de la Administración del Estado en la forma y condiciones que se establezcan por vía reglamentaria, artículo 5.2 de la citada Ley. Y que en el apartado 3 del mismo artículo prohíbe, la exportación de los bienes declarados de interés cultural, así como la de aquellos otros que por su pertenencia al Patrimonio Histórico Español, la Administración del Estado declare expresamente inexportables, como medida cautelar hasta que se incoe expediente para incluir el bien en alguna de las categorías de protección especial previstas en esta Ley. Nada impide su comercio, salvo en el caso de los bienes de interés cultural.

Los bienes exportables son objeto de comercio en el marco nacional e internacional. En otro caso, los bienes que no sean exportables, la ley no se impide su comercio en territorio español, existiendo un perjuicio económico en caso de que no se aplique la citada reducción a los no residentes, contraria al principio de libre circulación de capitales. Tanto de los bienes exportables como no exportables y adquiridos por un no residente. Lo que hace menos apetecible su adquisición, al mismo tiempo que desmotiva la adquisición de bienes culturales en el Extranjero.

Nos encontramos ante una medida discriminatoria, cuando la situación de los residentes y no residentes, son objetivamente comparables, ya que la base imponible es la misma. Además, nos encontramos con otra medida fiscal, no justificada, ya que no es adecuada con el fin perseguido, la protección del patrimonio cultural. Cuando las obligaciones en relación con el citado patrimonio, son exigibles por la Ley 16/1985, tanto a los ciudadanos residentes como no residentes de cara a su protección. Además, la medida es desproporcionada, ya que la no-aplicación de la reducción (95%) afecta de una manera determinante al valor de la donación.

En parecido sentido, el T.J.C.E. con relación a España, en Sentencia de 9 de diciembre de 2004 (Asunto C/219/03) ya declaró violado los arts. 49 y 56 del T.C.E. por discriminar a las acciones negociados en mercados distintos de los españoles al no aplicarse en el régimen de las acciones cotizadas sino el porcentaje general. La nueva Ley 35/2006 ha solucionado este problema. Ahora, España ha sido demandada ante el T.J.C.E por la discriminación a los dividendos percibidos por sociedades no residentes

En resumen, que el artículo 20.4 y 7 de la Ley 29/1987, en cuanto prohíbe a los no residentes comunitarios, beneficiarse de la reducción por la transmisión gratuita de bienes no afectos a una actividad económica en España, contravendría la libre circulación de capitales, sino supone una restricción para el donante en los casos determinados, en función de su residencia o de la situación de los bienes. Por lo que dicha discriminación arbitraria y desproporcionada con la finalidad perseguida.

Las recientes sentencias del T.J.C.E. en materia de sucesiones, de 17 de enero de 2008, C-256/06, *Finanzamt Kusel-landstuhl*; de 25 de octubre de 2007, C-464/05, *Geursts y Vogten*; de 25 de enero de 2007, *Festeasen*, C-370/05 y de 11 de octubre de 2007, *Hollmann*, C-443/06, confirman una jurisprudencia asentada en contra de una discriminación en situaciones objetivamente comparables.

C) Transmisión de participaciones en entidades

En el caso de donación de participación en entidades en las que no se pretende el ejercicio de una actividad económica, no se está dificultando el establecimiento en otro país, Sino que la libertad afectada es la libre circulación de capitales, ya que se disuade la compra de participaciones en entidades no residentes. La exclusión a los no residentes del beneficio fiscal por la transmisión de participaciones en entidades no residentes, infringe claramente la libertad de circulación de capitales. Por lo que la discriminación realizada por el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 contraviene directamente dicha libertad. El T.J.C.E sentencia de 14 de febrero de 2008 (C-274/06), con relación a la limitación a la limitación de la legislación española del derecho de voto a las acciones poseídas por entidades públicas en las empresas españolas del sector energético, ha declarado contraria al citado artículo 56, por disuadir a cualquier entidad pública de otro Estado miembro, potencialmente interesada, de adquirir participaciones en empresas españolas. El apartado 18 de la citada sentencia, el T.J.C.E. ha declarado que, constituyen movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, las inversiones directas, esto es, tal como se deduce de dicha nomenclatura y de las notas explicativas relacionadas con ella, cualquier tipo de inversión efectuada por personas físicas o jurídicas y que sirva para crear o mantener relaciones duraderas y directas entre el proveedor de fondos y la empresa a la que se destinan dichos fondos para el ejercicio de una actividad económica⁸²⁰. Además, el Tribunal ha precisado también, apartado 20, que deben calificarse de “restricciones” en el sentido del artículo 56 CE, apartado 1, las medidas nacionales que puedan impedir o limitar la adquisición de acciones en las empresas afectadas o disuadir a los inversores de los demás Estados

⁸²⁰ Véase la sentencia de 23 de octubre de 2007, Comisión/Alemania, C-112/05, Rec. p. I-0000, apartado 18)

miembros de invertir en el capital de éstas⁸²¹. Del mismo modo, constituye las medidas que disuadan a los residentes en España de comprar participaciones en entidades no residentes, ya que su transmisión no dará derecho a la obtención de una exención.

El citado Tribunal ha declarado que la libre circulación de capitales puede verse limitada por medidas nacionales justificadas por las razones mencionadas en el artículo 58 CE o por razones imperiosas de interés general, siempre que no existan disposiciones comunitarias de armonización que establezcan medidas necesarias para garantizar la protección de esos intereses, apartado 35, sentencia de 14 de febrero de 2008, Comisión-España (C-274/06)⁸²². A falta de armonización comunitaria, son los Estados los que deben decidir si pretenden asegurar la protección de sus intereses legítimos y de qué manera debe alcanzarse dicho nivel, respetando los límites del Tratado, y en concreto, respetando el principio de proporcionalidad, que exige que las medidas adoptadas sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que pretenden lograr y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo⁸²³.

Sin embargo, la excusión a los no residentes, se trata de una medida discriminatoria, no justificada en una pretendida protección de la transmisión de la empresa familiar. Dicha protección, se puede aplicar para las empresas residentes y no residentes. La mediada no es adecuada, ni está justificada en una razón de interés general, y sus consecuencias son desproporcionadas, con lo que hay que finalizar con la conclusión de la infracción del artículo 56 del T.C.E.

D) Conclusiones

La no-aplicación de las reducciones del artículo 20.6 y 7 a los no residentes son:

- *Discriminatorias*: ya que se trata de modo distinto a dos situaciones objetivamente comparables, entre residentes y no residentes. La base imponible es idéntica en ambas situaciones.
- *Injustificadas*: las mismas razones para la justificación de la reducción de la transmisión de la empresa familiar y del patrimonio, existen para el residente que para el no residente, la supervivencia de la empresa familiar o la protección del patrimonio. Tampoco hay razón para aplicar dichas reducciones en las sucesiones y no, en las donaciones.
- *Desproporcionada*: ya que a la exención del 95% para los residentes, se añade la total sujeción para los no residentes. Lo que

⁸²¹ Véanse las sentencias de 4 de junio de 2002, Comisión/Portugal, C-367/98, Rec. p. I-4731, apartado 45; de 13 de mayo de 2003, Comisión/España, C-463/00, Rec. p. I-4581, apartado 61; Comisión/Italia, antes citada, apartados 30 y 31, y Comisión/Alemania, antes citada, apartado 19

⁸²² Véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Portugal, apartado 49; Comisión/Bélgica, apartado 45; Comisión/España, apartado 68; Comisión/Italia, apartado 35, y Comisión/Alemania, apartado 72).

⁸²³ Véanse las sentencias, antes citadas, Comisión/Portugal, apartado 49; Comisión/Bélgica, apartado 45; Comisión/España, apartado 68; Comisión/Italia, apartado 35, y Comisión/Países Bajos, apartado 73).

tiene como consecuencia una evidente desproporción, que discrimina al no residente, siendo que la reducción en este caso no es adecuada al fin perseguido. Cuando las bases imponibles de los residentes y no residentes, son idénticas.

- *Inadecuación a la finalidad derivada de la reducción*: existe una discriminación al eliminarse la reducción a los no residentes, que también tienen justificado el acceso a la misma, para la supervivencia de la pequeña empresa familiar o la conservación del patrimonio cultural. Las medidas del artículo 2, apartados 6 y 7, no son adecuadas con la finalidad perseguida, aunque sea compatible con el Tratado.

E) Casos especiales de la normativa española de la Ley 29/1987:

a) La figura del donante no residente:

Además, de lo señalado anteriormente. Debemos citar que en el supuesto de la donación de una empresa familiar (empresa individual, un negocio profesional) a un residente por parte del *donante no residente*. En estos casos, de ejercicio de actividades empresariales y profesionales, la exención tan sólo será de aplicación por el sujeto pasivo que ejerza la actividad de forma habitual, personal y directa, conforme a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁸²⁴. Al igual que el causante no residente, artículo 20.4 y.2 de la Ley 29/1987.

Además, para tener derecho a la reducción, el ejercicio de la actividad económica debe constituir la principal fuente de renta de acuerdo con el artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Se entenderá, a estos efectos, por principal fuente de renta, aquella en la que al menos el 50 % del importe de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, provenga de rendimientos netos de las actividades económicas de que se trate, y por tanto realizadas en España, según el artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El condicionamiento del beneficio fiscal al no traslado de la residencia, afecta directamente al principio de libre circulación y establecimiento de las personas. Ya que disuade de su establecimiento en un otro país, como lo señalado por el T.J.C.E. en la sentencia de 26 de octubre 2006; Portugal (C-345/05)

De manera que el donante no residente en nuestro país que ejerce su actividad económica en un país comunitario, o en dicho país y en España, no podrá cumplir con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para que el beneficiario (residente) pueda practicar la reducción por la donación de una empresa. Lo que podría afectar

⁸²⁴ Artículo 3 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre.

claramente al derecho de establecimiento garantizado por el artículo 43 del Tratado de la Comunidad Europea con relación al beneficiario, al no existir una causa de justificación que limite el ejercicio de este derecho. Cuando sus consecuencias son desproporcionadas, al pasar de una reducción del 95% a la total sujeción en el caso de la inaplicación del artículo 20.6 de la Ley 29/1987. Esta plena sujeción, dificulta al residente (nacional o comunitario) la libertad de establecimiento en España, al tener que soportar íntegramente un gravamen fuertemente progresivo. Frente a la donación de un residente que está exenta, casi en su totalidad. Todo ello, afecta a la libertad de establecimiento y circulación de personas, haciendo menos atractivas las inversiones en España de un no residente.

b) Transmisión de participaciones vía donación en entidades no residentes:

Del mismo modo, finalmente, en el supuesto de la transmisión por donación en España de participaciones en entidades no residentes en nuestro país, no pueden cumplirse los requisitos para poder tener derecho a la reducción de acuerdo con el artículo 20.6 de la L.I.S.D. En efecto, el artículo 4.8.Dos de la Ley sobre el Impuesto sobre el Patrimonio exige que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad (residente), percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal⁸²⁵.

De manera que la remuneración del donante, ha de corresponder respecto de entidades residentes en España, de acuerdo con los artículos 4 y siguientes del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre. Lo que deriva en la no-aplicación de la reducción del 95% prevista en el apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones a donaciones de participaciones de las sociedades no residentes, ya que no se pueden cumplir los requisitos señalados en la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio al no computarse las remuneraciones percibidas de las entidades no residentes. Lo que constituye una restricción de salida para los residentes en España, ya que perjudica la adquisición de participaciones en entidades no residentes, y a éstas de financiarse en España. Cuando se señala como justificación la supervivencia de la empresa familiar, y ésta se consigue tanto con la adquisición de acciones en España o en otro país comunitario, no existiendo otro objetivo legítimo compatible con el Tratado, ni está justificado por razones imperiosas de interés general.⁸²⁶

Así se obstaculiza la compra de valores de sociedades no residentes, infringiéndose la legislación comunitaria al afectar a la libertad de

⁸²⁵ Artículo 5 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre.

⁸²⁶ Sentencia de 25 de octubre de 2007, de asunto C-454/05, apartados 24 y 26. España ya fue condenada por discriminar a las acciones cotizadas en mercados no nacionales, sentencia de 9 de septiembre de 2004, asunto C-219/03.

establecimiento y la libre circulación de capitales. Por lo que es necesaria la correspondiente reforma a fin de garantizar la concordancia con la legislación europea. El T.J.C.E. con relación a España, en Sentencia de 9 de diciembre de 2004 (Asunto C/219/03) ya declaró violado los arts. 49 y 56 del T.C.E. por discriminar a las acciones negociados en mercados distintos de los españoles. En la sentencia de 6 de marzo de 2007, *Meilicke* (C-292/04), en que un ciudadano domiciliado en Alemania, poseía acciones de sociedades establecidas en los Países Bajos y en Dinamarca, al mismo tiempo que no podía realizar la deducción al no ser sociedades, sujetos pasivos del impuesto de sociedades en Alemania por obligación personal. El Tribunal, apartado 21 de la sentencia, señala que el crédito fiscal en la normativa alemana para evitar la doble imposición por dividendos de las sociedades alemanas distribuidos entre sus accionistas, perjudica a las personas sujetas en Alemania y que perciben dividendos de sociedades establecidas en otros Estados miembros. Por ello, apartado, 23, ello puede disuadir a las personas sujetas en Alemania al pago de los impuestos por obligación personal, de invertir sus capitales en sociedades establecidas en otros Estados miembros, así un efecto restrictivo para éstas sociedades de capitales de captación de capitales en Alemania. Por lo que, las acciones de otros Estados miembros son menos atractivas que las sociedades en Alemania, o en el caso que estudiamos de las residentes en España, Sentencia de 6 de junio de 2000, *Verjooijen* (C-35/98), apartado 35.

Por lo enunciado, se deriva que la no-aplicación a las participaciones de las entidades no residentes, de los beneficios fiscales previstos en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, infringe el artículo 56 del T.C.E. en cuanto puede disuadir a los residentes de la compra de acciones en entidades no residentes y a éstas de captar capitales en España, afectando a la libre circulación de capitales. En este sentido la sentencia de 14 de febrero de 2008 ha declarado contrario al artículo 56 del T.C.E. la disposición española que limita los derechos de voto correspondientes a las acciones poseídas por las entidades públicas en las empresas españolas que operen en el sector energético, ya que puede disuadir a los inversores de otros Estados miembros de adquirir participaciones en las empresas afectadas y constituye una restricción a la libre circulación de capitales.

5.3. LA POLÍTICA FISCAL SOBRE LOS NO RESIDENTES COMO FACTOR DE DISCRIMINACIÓN

Otra política que puede generar desigualdades impositivas, en este caso con una posible discriminación fiscal, es la relativa al tratamiento que las legislaciones de las Comunidades Autónomas realizan a los “*no residentes*”. Motivo de este apartado.

5.3.1. LA POLÍTICA FISCAL NACIONAL SOBRE LOS NO RESIDENTES

El artículo 58.1.a) del Tratado de la C.E. reconoce, con relación a la libertad de circulación de capitales, a los Estados miembros la posibilidad de aplicar las disposiciones pertinentes a su Derecho fiscal, distinguiendo entre contribuyentes cuya situación difiera, con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital. Esta posibilidad también la recoge la jurisprudencia del T.J.C.E.⁸²⁷ que permite distinciones basadas, principalmente, en el lugar de residencia de los contribuyentes, considerándolas compatibles con el derecho comunitario, siempre que se apliquen a situaciones que *no fueran objetivamente comparables, o que puedan estar justificadas por razones de interés general y, en particular por razones de coherencia del régimen tributario.*

La O.C.D.E., a través de su Comité de Asuntos Fiscales, ha desarrollado en los últimos años un ambicioso proyecto contra esta competencia fiscal perjudicial, cristalizando tal iniciativa, hasta el momento, en la elaboración de cuatro sucesivos informes aprobados en 1998, 2000, 2001, 2004 y 2006⁸²⁸, respectivamente en los cuales, de un lado, se recogen no sólo los criterios identificativos de las disposiciones y prácticas tributarias lesivas, sino también determinadas recomendaciones directamente orientadas a la supresión o modificación de las mismas; y, de otro lado, se especifican tanto los regímenes tributarios preferenciales de naturaleza perniciosa existentes en los ordenamientos jurídicos de los países miembros de la organización internacional como aquellas otras jurisdicciones constitutivas de paraísos fiscales. Este plausible ejercicio de contención de la competencia fiscal perjudicial llevado a cabo por la O.C.D.E. se encuadra de manera análoga a la acción emprendida en el marco comunitario para afrontar dicho nocivo fenómeno en el marco del novedoso plan de “coordinación fiscal” desplegado, ante la patente ineficacia de las respuestas de alcance unilateral o bilateral, en la esfera internacional.

Si bien la proyección de los preceptos del T.C.E. sobre ayudas de Estado a la esfera tributaria, había sido tempranamente admitida por la Comisión y el

⁸²⁷ STJCE de 6 de junio de 2000, asunto C-35/98, Fundamento Cuadragésimo Tercero.

⁸²⁸ Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue, OCDE, París, 1998; Towards Global Tax Cooperation Progres in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, OCDE, París, 2000; The OECDs Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report, OCDE, París, 2001; The OECDs Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report, OCDE, París, 2004.

Tribunal de Luxemburgo, reconociendo ambas instituciones comunitarias, a partir de la pasada década de los sesenta, que las ventajas públicas concedidas bajo forma fiscal también podían incurrir en la incompatibilidad sancionada por el artículo 87, apartado primero, del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea⁸²⁹, la adopción del “*Código de Conducta*” supuso atribuir a dicha disciplina un papel capital en la acción de contención de la competencia fiscal perjudicial desplegada en el seno de la U.E., al encomendar a la Comisión que evaluara, con arreglo a la normativa comunitaria en materia de ayudas estatales jurídicamente vinculante y cuya vulneración, en tanto integrante del Derecho comunitario primario, deviene controlable en sede jurisdiccional por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, aquellas medidas fiscales perniciosas consistentes en la concesión selectiva de tratamientos tributarios preferenciales a empresas determinadas, al objeto de impedir que los Estados miembros continúen utilizando sus sistemas tributarios para captar actividad e inversiones empresariales.⁸³⁰

Además, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y la práctica de la Comisión, destacando sobremanera *su Comunicación relativa a las ayudas de Estado de naturaleza fiscal*⁸³¹, se ha concretado la incompatibilidad de una disposición tributaria a la luz del art. 87.1 del T.C.E., en esencia basada, en que ésta confiera un beneficio de contenido económico circunscrito a empresas específicas esto es, selectivo, financiado mediante fondos públicos y susceptible de distorsionar la competencia e incidir en el comercio comunitario, como hemos estudiado, e infringir las libertades económicas comunitarias. En efecto, existen otra serie de medidas fiscales en la legislación española que pueden discriminar a determinados sujetos pasivos y constituir una infracción de las libertades económicas reconocidas por el T.C.E.

En este sentido, habría que determinar si la no-aplicación a los no residentes de la normativa autonómica con relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de acuerdo con la normativa en materia de cesión de la Ley 21/2001, contraviene la normativa comunitaria sobre libertades económicas, que constituiría una discriminación injustificada, basada únicamente en el concepto de la residencia.

La discriminación a los No Residentes en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España

El artículo 2 de la Ley 29/1987 señala como ámbito territorial del Impuesto, todo el territorio español, estableciendo el artículo 6 como puntos de conexión por *obligación personal*, la residencia habitual en España de los

⁸²⁹ Recuérdesse que, de conformidad con lo dispuesto en dicho precepto, salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas.

⁸³⁰ *Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas*, letra J.

⁸³¹ COMISIÓN EUROPEA: Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (publicada en el DOCE n.º C 384, de 10 de diciembre de 1998).

herederos, donatarios y beneficiarios de seguros de vida. Por *obligación real*, será exigible el Impuesto a los “no residentes” respecto de la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

Para obtener la base liquidable del Impuesto relativa a los ciudadanos residentes, se restará de la base imponible las reducciones establecidas por la ley, según el artículo 20.1 de la Ley 29/1987. Si se trata de reducciones propias de las Comunidades Autónomas, se aplicarán las del Estado y, a continuación, las de las Comunidades Autónomas. Si se trata de mejorar las reducciones estatales, el artículo 40 de la Ley 21/2001, establece que las reducciones autonómicas sustituirán a aquéllas.

En las adquisiciones “mortis causa” se aplicarán a los “no residentes”, las reducciones estatales únicamente, las reducciones del artículo 20.2 (reducciones personales, seguros de vida, vivienda habitual y empresa familiar). Conclusión que aparece determina expresamente en el propio artículo 20.4 “*en el caso de obligación real de contribuir, las reducciones aplicables serán las establecidas en el apartado 2*”, entre las que se encuentra la reducción por la transmisión “mortis causa” de la “*empresa familiar*”. No puede, aplicarse, por el contrario, las reducciones autonómicas al no estar cedida la capacidad normativa sobre este tipo de contribuyentes de acuerdo con la Ley 21/2001, ya que el artículo 24 de la Ley 21/2001 ha cedido el rendimiento del Impuesto producido en su territorio, y se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma, el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los *sujetos pasivos residentes* en España.

En las transmisiones “inter vivos” de acuerdo con el apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987, los residentes en España, en el mismo sentido que las sucesorias, se aplicarán las reducciones propias o análogas de las Comunidades Autónomas para “los residentes en dichas Comunidades”. Si no se han regulado y salvo lo señalado en el siguiente, párrafo, la base imponible coincidirá con la liquidable.

Si las Comunidades no han creado como tales o no resultase de aplicación, como es el caso de los ciudadanos no residentes en España, ya que sólo se ha cedido el impuesto respecto a los residentes, será únicamente de aplicación, en principio, la reducción por transmisión “*inter vivos*” de la “*empresa familiar*” o de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico o del Patrimonio Histórico o cultural de las CC.AA. por transmisiones “inter vivos”.

Sin embargo, el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, establece que a los no residentes, sujetos al impuesto por obligación real, únicamente les serán de aplicación las reducciones del apartado 2, no teniendo derecho a las reducciones de los apartados 6 y 7, referidas a transmisión “*inter vivos*”, de la “*empresa familiar*” o de los bienes integrantes del patrimonio histórico o del Patrimonio Histórico o cultural de las CC.AA., sin que tengan tampoco derecho a las reducciones autonómicas por no ser residentes en España, ya que la Ley

21/2001 ha cedido la capacidad normativa respecto al rendimiento obtenido en su territorio.

Esta discriminación hacia los no residentes, ¿contraviene el derecho comunitario?

Ya hemos señalado, que dicha discriminación del artículo 20.6. y. 7 de la Ley 29/1987 podría contravenir la normativa constitucional respecto a los nacionales, y la normativa comunitaria sobre libertades económicas con relación a los ciudadanos comunitarios y no residentes en España. Cabe, no obstante, preguntarse sobre la posible infracción de dichas libertades comunitarias por la no-aplicación a los comunitarios y no residentes, las reducciones autonómicas establecidas a través de la cesión de las capacidades normativas por la Ley 21/2001. Reducciones que se refieren tanto a la aplicación de las disposiciones comunitarias referidas a la libertad de establecimiento como a la libre circulación de personas y de capitales, debiendo examinarse en primer lugar cuáles de esas disposiciones son más relevantes.

En las conclusiones en el asunto O y AA⁸³², se señaló que la libertad de establecimiento y la libre circulación de capitales pueden aplicarse de forma paralela. No obstante, al examinar supuestos de hecho que encajaban en el ámbito de aplicación de ambas libertades fundamentales, el Tribunal de Justicia se ha centrado unas veces en la libre circulación de capitales⁸³³ y otras en la libertad de establecimiento.⁸³⁴ Así, en la sentencia 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00), el Tribunal de Justicia expuso que la libre circulación de capitales carece de relevancia autónoma en la medida en que, tratándose de la adquisición de participaciones en capital con influencia real en las decisiones de la sociedad afectada, una norma entra dentro del ámbito de aplicación de la libertad de establecimiento.⁸³⁵ Más recientemente, en la sentencia de 3 de octubre de 2006, *Fidium Finanz* (C- 452/04), el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que la libre prestación de servicios, de aplicación prioritaria *ratione materiae*, prevalece sobre la libre circulación de capitales incluso en el caso particular de que el afectado, como nacional de un Estado tercero, sólo pueda invocar la libre circulación de capitales y no la libre

⁸³² Conclusiones de 12 de septiembre de 2006 (C-231/05, aún en curso), punto 16 y jurisprudencia allí citada. En el mismo sentido, véanse igualmente mis anteriores conclusiones de 14 de julio de 2005, en el asunto que recayó la sentencia de 19 de enero de 2006, *Bouanich* (C-265/04, Rec. I-923), punto 71. Sentencia 18 de julio de 2007, *Oy AA*, C-231/05.

⁸³³ Véanse, por ejemplo, las sentencias relativas a las denominadas «acciones de oro» de 4 de junio de 2002, *Comisión/Portugal* (C-367/98, Rec. p. I-4731), *Comisión/Francia* (C-483/99, Rec. p. I-4781) y *Comisión/Bélgica* (C-503/99, Rec. p. I-4809), así como de 13 de mayo de 2003, *Comisión/España* (C-463/00, Rec. p. I-4581) y *Comisión/Reino Unido* (C-98/01, Rec. p. I-4641). Véanse igualmente las conclusiones del de la sentencia, Poiares Maduro, de 6 de abril de 2006 en el asunto que recayó la sentencia de 28 de septiembre de 2006, *Comisión/Países Bajos* (C-282/04 y C-283/04, Rec. p. I-0000), punto 41.

⁸³⁴ Véanse las sentencias de 13 de abril de 2000, *Baars* (C-251/98, Rec. p. I-2787); de 21 de noviembre de 2002, X e Y (C-436/00, Rec. p. I-10829); de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding* (C-471/04, Rec. p. I-2107) y de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rec. p. I-0000).

⁸³⁵ Sentencia 21 de noviembre de 2002, (C-436/00), X e Y, apartados 37 y 66.

prestación de servicios.⁸³⁶ Por lo tanto, tan solo debe aplicarse la libertad fundamental que, desde un punto de vista objetivo, se vea afectada de modo esencial.

En el caso de ejercicio de actividad económica, la libertad de establecimiento o, en su caso, prestación de servicios. En el resto de casos, la transmisión gratuita afectará a la libre circulación de capitales, sin perjuicio de la libertad de circulación de las personas.

La norma fiscal de Bélgica aplicable en materia del impuesto sobre sucesiones en el proceso de la sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C-464/05), pretendía asegurar la continuidad de las empresas familiares tras un hecho sucesorio. Las empresas familiares se definían de acuerdo con esa normativa por estar controladas por una persona física, en su caso junto con su cónyuge, donde los préstamos de los socios equivalen, con arreglo al artículo 60 *bis*, apartado 1, letra b), del *Wetboek van Successierechten*, a participaciones en la sociedad. De hecho, no es raro que tales préstamos sustituyan a los fondos propios de una sociedad.⁸³⁷ En cambio, la citada norma no era aplicable a las participaciones que constituyan una inversión de capital. En consecuencia, la norma en su conjunto afectaba de modo esencial a la libertad de establecimiento y debía de ser juzgada exclusivamente a la luz de la misma⁸³⁸, cuando se trataba de un causante de nacionalidad holandesa que residía en Bélgica y era titular de participaciones de sociedades residentes en Holanda.

De manera que según esa jurisprudencia asentada, las medidas fiscales autonómicas a favor de las empresas familiares han de estudiarse con relación a la libertad de establecimiento, principalmente, en el resto de los casos de acuerdo con la libertad de circulación de las personas y de capitales.

Las Libertades económicas en la Unión Europea y la Regulación normativa de la sujeción al Impuesto de Sucesiones y Donaciones

El artículo 17 del T.C.E. ha creado la ciudadanía europea con los derechos recogidos en el citado Tratado, prohibiéndose al mismo tiempo la discriminación directa por razón de la nacionalidad, artículo 12 T.C.E. Prohibición que aparece también citada en relación con la libertad de circulación de los trabajadores, artículo 39 del T.C.E., con libertad de establecimiento, artículo 43, y prestación de servicios, artículo 49. Vamos a concretar el contenido de estas libertades, que no pueden ser infringidas por la normativa estatal española ni la derivada de la actividad legislativa de las Comunidades Autónomas.

⁸³⁶ Sentencia de 3 de octubre de 2006 (C-452/04, *Fidium Finanz*, apartados 47 y ss)

⁸³⁷ En la sentencia de 12 de diciembre de 2002, *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, Rec. p. I-11779), el Tribunal de Justicia también se basó exclusivamente en la libertad de establecimiento al pronunciarse acerca de la normativa alemana relativa a los llamados fondos recibidos en préstamo de los accionistas. En el caso de autos, tan sólo cabría cuestionarse si es adecuada la equiparación de un crédito en cuenta corriente con una participación. Sin embargo, el Derecho belga no parece hacer diferencias según el tipo de crédito.

⁸³⁸ Conclusiones de la Abogado General del asunto C-464/05, *Belgische Staat*, apartados 15 a 26.

5.3.2. LAS LIBERTADES ECONÓMICAS EN LA UNIÓN EUROPEA

El artículo 2 del T.C.E. atribuye a la Comunidad a través del establecimiento de un mercado común, el cumplimiento de determinados objetivos. Pero no precisa la noción de mercado común que luego parece desprenderse tan sólo implícitamente de los primeros párrafos de su art. 3, que aluden al mercado común como espacio económico que comprende el territorio de los Estados miembros, y donde se pueden realizar las cuatro libertades fundamentales. La libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, art. 3, apartados a) y c), y su regulación en el Título I dedicado a los fundamentos de la Comunidad, reflejan el carácter preeminente y fundamental que el Tratado confiere a estas cuatro libertades⁸³⁹. Del *libro blanco sobre consecución del Mercado Interior*⁸⁴⁰ presentado al Consejo de Milán en junio de 1985, se dio paso al Acta Única Europea⁸⁴¹ (A.U.E.) que entró en vigor el 1 de julio de 1987 con la nueva noción de mercado interior recogido actualmente en el artículo 14, un espacio sin fronteras interiores en la que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales, estarán garantizadas conforme a las disposiciones del propio Tratado.

Las cuatro libertades exigían un mercado unificado donde la libre circulación de mercancías, de personas, de servicios y de capitales entre los Estados miembros se realizará como en un mercado nacional. El artículo 2 modificado por el Tratado de la Unión Europea (T.U.E.)⁸⁴² señala como misión de la Comunidad Europea la consecución de un desarrollo armonioso y equilibrado de las actividades económicas en el conjunto de la Comunidad. Objetivo que no ha sido modificado por el Tratado de Ámsterdam⁸⁴³ ni por el de Niza⁸⁴⁴ en cuanto a la unificación económica y monetaria, que constituye desde 1993 el complemento indispensable para la consecución de un mercado interior, junto a la introducción del euro el 1 de enero de 2002, intensificándose las inversiones tras fronteras y el aumento de la competencia⁸⁴⁵.

En este proceso, el artículo 17 del Tratado de la Comunidad Europea crea la ciudadanía de la Unión europea. De modo que, todo ciudadano de la Unión tiene el derecho a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, con sujeción a las limitaciones y condiciones previstas en el presente Tratado y en las disposiciones adoptadas para su aplicación, señala

⁸³⁹ B. PÉREZ DE LAS HERAS, *El Mercado Interior Europeo: Las Libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*. Universidad de Deusto, 2004, pág. 18.

⁸⁴⁰ COM (85) 310 final de 9 de septiembre 1985

⁸⁴¹ Firmada en Luxemburgo el 17 de febrero de 1986 y en La Haya el 28 de febrero de 1986, con entrada en vigor el 1 de julio de 1987

⁸⁴² El Tratado de la Unión Europea fue firmado en Maastricht el 7 de febrero de 1992 y entró en vigor el 1 de noviembre de 1993

⁸⁴³ Firmado en Luxemburgo el 2 de octubre de 1997, entrando en vigor el 1 de mayo de 1999.

⁸⁴⁴ Tratado de Niza firmado en esa ciudad el 26 de febrero de 2001, entrando en vigor el 1 de febrero de 2003

⁸⁴⁵ D. FERNÁNDEZ NAVARRETE, “Modelo Económico de la Unión Europea: Fundamentos y Limitaciones”, ICE nº 820, enero-febrero 2005, pág. 12.

el artículo 18 del T.C.E.⁸⁴⁶ Lo que puede tener su importancia a la hora de permitir la libre elección del lugar de residencia que puede quedar condicionada por la no-aplicación de las reducciones por parentesco o minusvalía a los no residentes, además, de la reducción por vivienda habitual. Libertad que puede quedar condicionada por los beneficios fiscales establecidos por la normativa autonómica a la transmisión de la vivienda habitual del causante, o de la donación de dinero o de una vivienda para la constitución del domicilio habitual del adquirente. Sin perjuicio de la discriminación al no poder acceder al resto de las reducciones objetivas, entre ellas por la adquisición de la empresa familiar.

La libertad de circulación de las personas desde el punto de vista del ejercicio de un acto o actividad de tipo económico en la Unión europea, se divide en la libre circulación de trabajadores, de prestación de servicios y de establecimiento. Libertad de circulación de las personas, que puede verse afectada por la no-aplicación al “no residente” de determinadas reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en España. Sin perjuicio, de la libre circulación de capitales.

Si el Tratado de la Comunidad Europea en su artículo 39, garantiza la libertad de circulación de los trabajadores por cuenta ajena dentro de la Comunidad, aboliéndose toda discriminación por razón de la nacionalidad entre los trabajadores de los Estados miembros, teniendo derecho a responder a ofertas de trabajo, de residencia y a desplazarse por los Estados miembros, Reglamento n° 1612/68⁸⁴⁷. Los trabajadores tienen derecho a ejercer una actividad en otro Estado miembro y no pueden ser tratados de manera menos favorable que los nacionales, en particular en materia de remuneración, ventajas fiscales o ejercicio del derecho sindical, así como de recibir servicios del país donde no es nacional.

En este sentido, se regula incluso, por la Directiva 96/71/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de diciembre de 1996,⁸⁴⁸ el régimen jurídico de los trabajadores desplazados en el marco de una *prestación de servicios* transnacional, siempre que exista una relación laboral entre la empresa de procedencia y el trabajador durante el período de desplazamiento.

Así, los ciudadanos comunitarios tienen el derecho a desplazarse libremente y a residir en uno de los Estado miembros para ejercer ese derecho a trabajar por cuenta ajena reconociendo el T.C.E., la supresión de discriminaciones respecto al ejercicio de estas libertades de circulación de los súbditos de los Estados miembros, así como sus familiares. Libertad que puede verse condicionada al discriminarse a los no residentes en las reducciones y demás beneficios autonómicos.

⁸⁴⁶ Criterio mantenido por el proyecto de Tratado por el que se modifica el Tratado de la Unión Europea y el Tratado de la Comunidad Europea.

⁸⁴⁷ Reglamento (CEE) n° 1612/68 del Consejo, de 15 de octubre de 1968, relativo a la libre circulación de los trabajadores dentro de la Comunidad (Diario Oficial L 257 de 19/10/1968), modificado del Reglamento (CEE) n° 312/76 y Reglamento (CEE) n° 2434/92.

⁸⁴⁸ DO L 18 de 21/01/1997.

El contenido de la libertad de establecimiento, de circulación de personas y capitales del T.C.E., permanece con idéntico contenido en nuevo Proyecto de Tratado por el que se modifica aquél, donde corresponderá al Parlamento Europeo las funciones atribuidas a la Comisión y al Consejo en el actual artículo 44.2 del T.C.E, sobre *el derecho de establecimiento*, así como al Parlamento y al Consejo por el procedimiento ordinario para la exclusión de determinadas actividades, al igual que para la *prestación de servicios* con relación a la liberalización de los servicios.

En relación con la *libre circulación de capitales*, el Proyecto atribuye el Parlamento Europeo y al Consejo, anteriormente sólo por el Consejo, mediante el artículo 57.2 del T.C.E., a adoptar medidas relativas a los movimientos de capitales procedentes de ellos, que supongan inversiones directas, incluidas las inmobiliarias, el establecimiento, la prestación de servicios financieros o la admisión de valores en los mercados de capitales. Corresponderá al Consejo, por un procedimiento legislativo especial, por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo, establecer medidas que supongan un retroceso en el Derecho de la Unión respecto de la liberalización de los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos. Finalmente, a falta de las medidas referidas en el apartado anterior, la Comisión (a falta de decisión de la Comisión, el Consejo) podrá adoptar una decisión que declare que unas medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro⁸⁴⁹.

Ámbito de las Libertades Económicas en la Unión Europea

La libre circulación de mercancías prevista en el artículo 23⁸⁵⁰, que abarca la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países, sin que afecte al contenido de este trabajo. Por lo que debemos centrarnos en las *libertades de establecimiento, de circulación de personas y capitales, y de prestación de servicios*. De manera que ha de estudiarse si la no-aplicación a los no residentes comunitarios, de las reducciones autonómicas, de acuerdo con el artículo 20.4 de la Ley 29/1987, en relación con el artículo 20.2 de la Ley 21/2001, supone una infracción de la legislación comunitaria sobre aquellas libertades económicas.

⁸⁴⁹ Art. 58.4 del Proyecto.

⁸⁵⁰ La Comunidad se basará en una unión aduanera, que abarcará la totalidad de los intercambios de mercancías y que implicará la prohibición, entre los Estados miembros, de los derechos de aduana de importación y exportación y de cualesquiera exacciones de efecto equivalente, así como la adopción de un arancel aduanero común en sus relaciones con terceros países.

Si el Título III del Tratado de Comunidad Europea está dedicado a la libre *circulación de personas, servicios y capitales*, refiriéndose su capítulo I a la libre *circulación de trabajadores* (ya señalado su contenido), el Capítulo II al *derecho de establecimiento*, el capítulo III a la *libre prestación de servicios* y el capítulo IV, a la *libre circulación de capitales*.

Nos vamos a referir a estas cuatro libertades, que son afectadas directamente por la exclusión al no residente de los beneficios fiscales del artículo 20, apartados 6 y 7 de la Ley 29/1987, como ya hemos señalado. Así como a las posibles consecuencias derivadas por la no-aplicación de las reducciones autonómicas a los ciudadanos comunitarios no residentes.

A) LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO (PRESTACIÓN DE SERVICIOS)

Si el artículo 12 del T.C.E prohíbe cualquier discriminación basada en la nacionalidad, al igual que señala el artículo 43 para la libertad de establecimiento, así como el artículo 49 para la prestación de servicios⁸⁵¹.

El derecho de establecimiento constituye una libertad fundamental regulada por los arts. 43 a 48 del T.C.E. y desarrollado por diversas directivas, de toda persona física, nacional de un Estado miembro, de establecerse en el territorio de otro Estado miembro, en las mismas condiciones determinadas por la legislación de ese Estado para sus propios ciudadanos, así como constituir y gestionar en el territorio de otro Estado miembro empresas, así como establecimientos secundarios (filiales, agencias, y sucursales), en las mismas condiciones previstas por el país del establecimiento para sus propios nacionales.

Es decir el Tratado presenta tres modalidades del derecho de establecimiento⁸⁵²:

- Una a título principal, cuando un ciudadano de un Estado miembro se establece como profesional autónomo en otro Estado miembro, o,
- Cuando constituye o participa en la gestión de empresas en otro país miembro⁸⁵³.
- Secundariamente, constituir en un Estado miembro de una filial, agencia o sucursal correspondiente a una entidad ya establecida en otro Estado miembro.

Se equiparan, de acuerdo con el artículo 48 del T.C.E., a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad, a efectos de aplicación de las disposiciones del derecho de establecimiento, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. En este sentido, por sociedades deben entenderse incluidas las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y

⁸⁵¹ Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de abril de 2006, COM (2006) 160 final, no publicada en el Diario oficial y Libro Verde de la Comisión de 21 de mayo de 2003, COM (2003) 270 final, Diario oficial C 76 de 25/03/2004.

⁸⁵² B. PÉREZ DE LAS HERAS, *Las Libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*, ..., cit, pág. 107.

⁸⁵³ Participación en la gestión de una empresa ya establecida en otro Estado miembro puede realizarse mediante la toma del control o participación en la misma.

las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo.

Además, ha correspondido al Consejo, a efectos de alcanzar la libertad de establecimiento en una determinada actividad, la determinación, mediante directivas, de los criterios normativos de regulación⁸⁵⁴.

Contenido y límites de la Libertad de establecimiento

La libertad de establecimiento que el artículo 43 T.C.E. reconoce a los nacionales comunitarios, se basa en el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Hay que recordar, además, que si bien las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen en especial asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, también se oponen a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su normativa⁸⁵⁵. El Tratado se opone a toda “*restricción a la salida*”, consistente en que la legislación de un Estado miembro someta a un trato desfavorable a las sociedades residentes en ese Estado miembro que desean crear filiales en otros Estados miembros. Así como en sentido contrario.

Para comprobar el respeto a la legislación comunitaria de la normativa autonómica sobre esta materia, hay que partir de las siguientes precisiones.

La Fiscalidad Directa constituye una competencia de los Estados que debe respetar la normativa comunitaria, tanto en el ámbito estatal como autonómico. Según reiterada jurisprudencia del T.J.C.E., si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben sin embargo ejercerla respetando el Derecho comunitario y, en particular, deben abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad como señala la sentencia del T.J.C.E. de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*⁸⁵⁶. Junto a la prohibición de esta discriminación directa, el T.C.E. también prohíbe la discriminación indirecta, como puede ser la derivada de la *no residencia* en el país de acogida. En este sentido, al apreciar el comportamiento de la persona sujeta a tributación, debe tomarse en consideración, en particular, el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento como señala el T.J.C.E., en diferentes sentencias como la de *Centros* (C-212/97), apartado 25, así la de *X e I* (C-436/00), apartado 42⁸⁵⁷. Dicho objetivo es permitir a un nacional de un Estado miembro, crear un establecimiento secundario en otro Estado miembro para ejercer en él sus actividades y favorecer de este modo la interpretación económica y social en el

⁸⁵⁴ Artículo 44 del TCE.

⁸⁵⁵ Sentencia de 16 de julio de 1998, ICI (C-264/96, Rec. p. I-4695), apartado 21.

⁸⁵⁶ Sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16; de 27 de junio de 1996, *Asscher*, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 36; *Royal Bank of Scotland*, antes citada, apartado 19; *Baars*, antes citada, apartado 17, y de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 37.

⁸⁵⁷ Sentencia de 9 de marzo de 1999, *Centros*, C-212/97, Rec. p. I-1459 y 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, C-436/00, Rec. p. I-10829.

interior de la Comunidad en el ámbito de las actividades no asalariadas⁸⁵⁸, y evitar, igualmente, una restricción de salida en el Estado de origen. Se prohíben los dos tipos de discriminaciones, directa e indirecta, así como las dos modalidades en cada una, *restricción de entrada* (del Estado de acogida) o *de salida* (del Estado de origen). La libertad de establecimiento implica, a tal efecto, la posibilidad de que un nacional comunitario participe, de forma estable y continua, en la vida económica de un Estado miembro distinto de su Estado miembro de origen, y de que se beneficie de ello.⁸⁵⁹ Al mismo tiempo que se prohíben las restricciones de salida.

Además, la sentencia del T.J.C.E., de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, (C-196/04), apartado 54, señala que habida cuenta de este objetivo de integración en el Estado miembro de acogida, el concepto de establecimiento, en el sentido de las disposiciones del Tratado relativas a la libertad de establecimiento, implica el ejercicio efectivo de una actividad económica por medio de una instalación permanente en dicho Estado por una duración indeterminada⁸⁶⁰. Por consiguiente, supone una *implantación real* de la sociedad de que se trate en el Estado miembro de acogida y el ejercicio de una actividad económica efectiva en éste.

Con carácter preliminar, es preciso recordar la jurisprudencia reiterada del citado Tribunal, según la cual la *disminución de ingresos fiscales* no constituye una razón imperiosa de interés general que pueda justificar una medida contraria, en principio, a una libertad fundamental como se ha señalado en las sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, apartado 28; de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, apartado 59, de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, apartado 51⁸⁶¹.

La residencia como factor de discriminación

Como hemos señalado, las disposiciones fiscales nacionales no pueden constituir una discriminación manifiesta o encubierta basada en la nacionalidad⁸⁶². Sin embargo, en primer lugar, hay que señalar que el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatoria, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar, sentencias del T.J.C.E. de 14 de febrero de

⁸⁵⁸ Véase la sentencia de 21 de junio de 1974, *Reyners*, 2/74, Rec. P. 631, apartado 21.

⁸⁵⁹ Sentencia de 30 de septiembre de 1995, *Gebhard*, C-55/94, Rec. P. I-4165, apartado 25.

⁸⁶⁰ Véanse, en este mismo sentido, las sentencias de 25 de julio de 1991, *Factortame y otros*, C-221/89, Rec. p. I-3905, apartado 20, así como de 4 de octubre de 1991, *Comisión/Reino Unido*, C-246/89, Rec. p. I-4585, apartado 21.

⁸⁶¹ Véanse las sentencias de 16 de julio de 1998, *ICI*, C-264/96, Rec. p. I-4695, apartado 28; *Verkooijen*, antes citada, apartado 59; *Metallgesellschaft y otros*, antes citada, apartado 59, y de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 51.

⁸⁶² Sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, y de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 75).

2005, *Schumacker* (C-279/03), apartado 34, y de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind* (C-391/07), apartado 23.

En segundo lugar, si se trata de situaciones objetivamente comparables, debe dilucidarse si la diferencia de tratamiento entre la situación de un no residente de estas características y la de un residente, está justificada por una *razón de interés general o el cumplimiento de un objetivo comunitario*. Se podría permitir, por ejemplo, que una normativa nacional, deniegue la deducción de los gastos de asesoramiento fiscal al no residente, mientras que el residente puede deducirlos en el marco de su declaración de la renta.

Sin embargo, por lo que respecta a los gastos directamente relacionados con los ingresos de una persona parcialmente sujeta, el Tribunal de Justicia ha declarado que para los gastos, como los gastos profesionales ligados a una actividad en otro Estado miembro, la persona parcialmente sujeta debe ser tratada de la misma manera que la persona totalmente sujeta⁸⁶³. En este caso, los contribuyentes residentes y no residentes se encuentran en una situación comparable frente a la complejidad del Derecho fiscal nacional, debiéndose reconocer al no residente el derecho a deducción del gasto, como en la sentencia de la sentencia de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, apartado 27).⁸⁶⁴. Lo cual es importante, con relación a las reducciones objetivas autonómicas y las diferencias de valoración (del Estado para los no residentes, de las CC.AA. para los residentes).

En tercer lugar, por otra parte, *la residencia constituye el factor de conexión* (no de discriminación) con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual y, concretamente, los modelos de convenios de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para evitar la doble imposición internacional, a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería. No constituye la normativa nacional al sujetar a tributación con base a la residencia una discriminación, sino la aplicación del reparto de la potestad tributaria entre los Estados.

La residencia constituye el factor de conexión con el impuesto en el que se basa, por regla general, el Derecho fiscal internacional actual, tanto en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como en el Impuesto sobre la Renta o sobre el Patrimonio y, concretamente, en este último caso, el modelo de convenio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 1977, versión de 29 de abril de 2000), a efectos del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, frente a situaciones que contienen elementos de extranjería.

Justificación de su restricción

Si la libertad de establecimiento que garantiza el artículo 43 T.C.E. concede a los nacionales (personas físicas y jurídicas) de los Estados

⁸⁶³ Véase la sentencia de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rec. p. I-5933, apartado 27.

⁸⁶⁴ Sentencia de 6 de julio de 2006, asunto C-346/04, apartados 23 y 24.

miembros el derecho a emprender y ejercer actividades por cuenta propia y a constituir y administrar empresas en otro Estado miembro en las mismas condiciones que los nacionales de dicho Estado, prohibiéndose cualquier discriminación directa basada en la nacionalidad. También, según reiterada jurisprudencia del T.J.C.E., el artículo 43 T.C.E. se opone a cualquier medida nacional que, aún cuando sea aplicable sin discriminación por razón de la nacionalidad, pueda impedir, obstaculizar o hacer menos atractivo al ejercicio, por parte de los nacionales comunitarios, incluidos los nacionales del Estado miembro que haya adoptado dicha disposición, de las libertades fundamentales garantizadas en el Tratado C.E.

La residencia puede ser un factor de discriminación fiscal. En la sentencia del T.J.C.E. 12 de septiembre de 2006⁸⁶⁵, al igual que en el caso *Marks & Spencer*, se enunciaba que, el problema desde el punto de vista Comunitario, residía en que los grupos de empresas tras fronterizos estaba excluidos de una desgravación fiscal. El Tribunal de Justicia expuso en el asunto *Marks & Spencer* que *“en Derecho tributario la residencia de los contribuyentes puede constituir un factor que justifique normas nacionales que supongan una diferencia de trato entre los contribuyentes residentes y los no residentes. No obstante, la residencia no constituye en todos los casos un factor que justifica tal distinción. En efecto, permitir al Estado miembro de establecimiento que aplique libremente un trato diferente por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad esté situado en otro Estado miembro dejaría sin contenido al artículo 43 C.E.”*

Por lo que no cabe la discriminación en función de la residencia, en aquellas situaciones en que los residentes y no residentes se encuentran en situaciones objetivamente comparables.

Sólo cabría admitir una restricción de la libertad de establecimiento si persigue un *objetivo legítimo compatible con el Tratado C.E. o se justifica por razones imperiosas de interés general*. En este último caso, es necesario que su aplicación sea adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo. Además, debe ser proporcionada en sentido estricto⁸⁶⁶. En su sentencia en el asunto *Marks & Spencer*, el Tribunal de Justicia reconoció tres motivos de justificación (*éléments justificatifs*). Estos tres motivos de justificación son los siguientes: *el mantenimiento del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros* (antes señalado), *el riesgo de doble desgravación de las pérdidas* y *el peligro de evasión fiscal*. El núcleo central de estos elementos lo constituye la preservación del reparto de la potestad tributaria. En el estado actual del Derecho comunitario, la recaudación de impuestos directos compete, como ya hemos señalado, a los Estados miembros. A falta de medidas de armonización establecidas por el Derecho comunitario, corresponde igualmente a los Estados miembros adoptar los criterios para el reparto de sus competencias tributarias por medio de acuerdos

⁸⁶⁵ Sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto 231/05, y de *Marks & Spencer*, de 13 de diciembre de 2005, C-446/03.

⁸⁶⁶ Sentencia *Marks & Spencer* (de 13 de diciembre de 2005, C-446/03), apartado 35; véanse también las sentencias de 15 de mayo de 1997, *Futura Participations* y *Singer* (C-250/95, Rec. p. I-2471), apartado 26; de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 49, y N (citada en la nota 5), apartado 40.

en materia de doble imposición o de medidas unilaterales. Y en orden al reparto de la competencia fiscal no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Las restricciones de las libertades fundamentales únicamente se justifican cuando esta “*optimización fiscal*” socava al mismo tiempo el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros.

Del mismo modo, la sentencia del T.J.C.E., 21 de noviembre de 2002, apartado 51, asunto X e Y (C-436/00), señala que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la necesidad de preservar la coherencia de un régimen tributario, citando en este sentido las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, y *Comisión/Bélgica*, C-300/90⁸⁶⁷, la lucha contra la evasión fiscal⁸⁶⁸, las sentencias, de 8 de julio de 1999, *ICI*, apartado 26, y de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft* y otros, apartado 57 y la eficacia de los controles fiscales, sentencias, en especial, las sentencias de 15 de mayo de 1997 (C-250/95) *Futura Participations* y *Singer*, apartado 31, y de 8 de julio de 1999, *Baxter* y otros, apartado 18⁸⁶⁹, constituyen razones imperiosas de interés general que pueden justificar normativas que puedan restringir las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, igualmente la sentencia de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, apartado 23.⁸⁷⁰

La libertad de establecimiento implica un trato igualitario para el no residente. Sin embargo puede estar justificada su limitación con vistas a cumplir un objetivo de interés general, como puede ser la protección de la pequeña y mediana empresa, siempre las medidas sean adecuadas para garantizar la obtención de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido⁸⁷¹.

Coherencia del sistema fiscal

La necesidad de preservar la coherencia de un régimen tributario, citando en este sentido las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann* (C-204-90), y *Comisión/Bélgica*, C-300/90⁸⁷², también constituye una causa de justificación. Básicamente, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha admitido que la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario

⁸⁶⁷ Véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, y *Comisión/Bélgica*, C-300/90, Rec. p. I-305), la lucha contra la evasión fiscal (véanse las sentencias, antes citadas, *ICI*, apartado 26, y *Metallgesellschaft* y otros, apartado 57

⁸⁶⁸ Véanse las sentencias, antes citadas, *ICI*, apartado 26, y *Metallgesellschaft* y otros, apartado 57) y la eficacia de los controles fiscales (véanse, en especial, las sentencias *Futura Participations* y *Singer*, antes citada, apartado 31, y de 8 de julio de 1999, *Baxter* y otros, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18

⁸⁶⁹ Las sentencias *Futura Participations* y *Singer*, antes citada, apartado 31, y de 8 de julio de 1999, *Baxter* y otros⁸⁶⁹, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18

⁸⁷⁰ Véase, en particular, por lo que se refiere a dichas justificaciones invocadas respecto a restricciones relativas a una diferencia de trato en materia de impuesto sobre la renta, la sentencia de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Rec. p. I-7641, apartado 23.

⁸⁷¹ Sentencia de 26 de octubre de 2006, Apartado 24.

⁸⁷² Véanse las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p. I-249, y *Comisión/Bélgica*, C-300/90, Rec. p. I-305), la lucha contra la evasión fiscal (véanse las sentencias, antes citadas, *ICI*, apartado 26, y *Metallgesellschaft* y otros, apartado 57

puede justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. No obstante, para que una alegación basada en dicha justificación pueda prosperar, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado. El otro requisito, a saber, que el gravamen y la desgravación fiscal coincidan en el mismo sujeto pasivo, parece haber sido abandonado por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Manninen*⁸⁷³.

En este sentido, la sentencia del T.J.C.E. de 26 de octubre de 2006, C-345/05, ya señaló que la diferencia de trato de las plusvalías en Portugal al tener que invertir el dinero en un inmueble en Portugal, viola la libertad de circulación y de establecimiento, no considerándose que esta justificado por la coherencia del sistema fiscal, ya que conforme a las sentencias de 11 de marzo de 2004⁸⁷⁴, *De Lasteyrie du Saillant*, apartado 42, y de 23 de febrero de 2006⁸⁷⁵, *Keller Holding*,⁸⁷⁶ apartado 30, donde se señaló que la libertad de establecimiento supone *el aseguramiento de un trato nacional en el Estado miembro de acogida*. Por lo que las medidas nacionales que puedan obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas en el Tratado, son contrarias al mismo.

Si los sujetos pasivos que hacen uso de sus libertades fundamentales se encuentran en una situación similar a la de los sujetos pasivos favorecidos por el régimen tributario nacional, la normativa nacional debe aplicarse igualmente a los casos de naturaleza tras fronteriza, siempre que ello no ponga en peligro la coherencia del régimen nacional. Así lo exige el principio de igualdad de trato que se deriva de la libertad de establecimiento. Lo que puede tener su repercusión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones al no aplicarse las reducciones autonómicas, ni las recogidas en el artículo 20.6 y .7 de la Ley 21987, a los ciudadanos comunitarios y no residentes.

B) LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES

El artículo 3.c) del T.C.E. menciona la libre circulación de capitales como una de las libertades para alentar la eficacia de los sistemas económicos, al estimular las inversiones directas en otros Estados y contribuir a una asignación eficaz del ahorro.⁸⁷⁷ Tras el Acta Única Europea se adoptó la Directiva 88/361/CEE⁸⁷⁸, cuyo objetivo es dotar al mercado único de su plena dimensión financiera, estableciendo la liberalización completa de los

⁸⁷³ Sentencia de 7 de septiembre de 2004, C-319/02.

⁸⁷⁴ Sentencia de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec.p. I-2409, apartado 42.

⁸⁷⁵ Sentencias de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec.p. I-2409, apartado 42

⁸⁷⁶ 23 de febrero de 2006 C-471/04, Rec.p. I-2107, apartado 30.

⁸⁷⁷ J. AUSSANT, "Libre Circulation des peronnes, des Services et des Capitaux. Transports, Commentaire Megret". *Le Droit de la CEE*, volumen 3, Ediciones de l'Université de Bruxelles, Bruselas, 1990, pág. 155

⁸⁷⁸ DO L 178 de 8/07/1988. Precedida de la Comunicación de la Comisión al Consejo de 23 de mayo de 1986, sobre el programa para una liberalización de los movimientos de capital en la Comunidad, que distingue entre operaciones de capital, con títulos financieros y créditos financieros.

movimientos de capitales entre los Estados miembros, de gran significado en el Impuesto sobre adquisiciones gratuitas.

Ha sido por vía de interpretación como el T.J.C.E.⁸⁷⁹ ha establecido los conceptos comunitarios de movimientos de capitales y de pagos corrientes. Los *movimientos de capital* son transacciones o intercambios que tienen como objeto la colocación o la inversión de una suma de dinero. Es decir transferencias monetarias donde el dinero se convierte en el objeto material del negocio jurídico (inversiones, créditos, préstamos, así como movimientos de carácter personal). Por el contrario, por *pagos corrientes*, se entiende los pagos y las transferencias que se efectúan como la remuneración de una prestación recibida, es decir, existe una transacción subyacente.

Con carácter preliminar, procede recordar que el artículo 56 del T.C.E., apartado 1, establece la libre circulación de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y países terceros. A tal efecto, dicho artículo prevé, en el marco de las disposiciones del capítulo del Tratado titulado “*Capital y pagos*”, que quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y países terceros. Así como toda normativa nacional que impida el desarrollo íntegro del señalado derecho.

El artículo 56 del T.C.E. prohíbe, por tanto, todas las restricciones de capitales entre los Estados miembros, tanto las restricciones discriminatorias (sólo se aplican a los nacionales de otros Estados miembros) como las no discriminatorias de una manera indirecta (se aplican por igual a nacionales de todos los Estados miembros), siempre que se cumplan determinados requisitos⁸⁸⁰. Por otra parte, las adquisiciones de títulos nacionales por personas de otro Estado miembro con el fin de realizar una inversión financiera y no de influir en la gestión de la empresa, pueden considerarse como movimiento de capital y estaría protegido por la libertad de circulación de capitales, en este sentido la sentencia del T.J.C.E. de 14 de febrero de 2008, (C-274/06). Sin embargo, la adquisición de participaciones para controlar una empresa no afecta a la libertad de circulación de capitales sino a la *libertad de establecimiento*. Los nacionales de otros Estados miembros tienen el derecho de adquirir participaciones de control y ejercer el derecho de voto que de ello se deriva en las mismas condiciones que las fijadas por el citado Estado para sus nacionales (no-discriminación por razón de nacionalidad).

Aunque el artículo 58 permite distinguir entre contribuyentes *residentes* y *no residentes* desde el punto de vista fiscal, así como evitar que se desvíen bases imponibles donde existe una menor presión fiscal dentro de la unión económica y monetaria.⁸⁸¹ Se prohíbe dicha discriminación de una manera no justificada.

La libre circulación de capitales, como principio fundamental del Tratado, sólo puede limitarse mediante una normativa nacional si ésta se halla justificada por razones, contempladas en el artículo 58 T.C.E., apartado 1, o por razones imperiosas de interés general. Además, para que pueda

⁸⁷⁹ Asuntos conjuntos 286/82 y 26/83, Luisa y Carbone, Sentencia de 28 de enero de 1984, Rec.1984,

⁸⁸⁰ Comunicación de la Comisión relativa a determinados aspectos jurídicos que afectan a las inversiones intracomunitarias (Diario Oficial C 220 de 19/07/1997).

⁸⁸¹ S. ALVAREZ Y M.A. ARIZAGA, “la libertad de movimientos de capitales y unión monetaria: implicaciones para la armonización de la fiscalidad directa de los países comunitarios”, *Noticias de la Unión Europea* nº 144, 1997. págs. 79-87.

justificarse de esta manera, la normativa nacional en cuestión debe ser adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no ir más allá de lo necesario para alcanzarlo, a fin de respetar el criterio de proporcionalidad⁸⁸², véanse, en este sentido, las sentencias, de 4 de junio de 2002, *Comisión/Portugal*, C-367/98, , apartado 49; de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, apartado 45, y de 15 de junio de 2000, *Comisión/Bélgica*, del asunto C-300/90, apartado 45.

Causas de justificación que afecten a la libertad de circulación de capitales:

a) Restricciones discriminatorias, previstas en el T.C.E.:

En casos excepcionales, los Estados miembros pueden imponer restricciones a la libre circulación de capitales sobre base de las disposiciones del propio Tratado de la C.E:

- Contra las inversiones procedentes de otros Estados miembros si desarrollan actividades relacionadas, incluso con carácter provisional, con el ejercicio del poder público.
- Por razones de orden público, seguridad pública o salud pública, siempre que sean aplicadas con moderación y excluyendo cualquier interpretación basada en consideraciones económicas⁸⁸³.
- Para hacer frente a infracciones de leyes y reglamentos nacionales de los Estados miembros, en particular en materia fiscal o de establecimientos financieros.
- De conformidad con el artículo 58, apartado 2,⁸⁸⁴ que permite la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con todas las disposiciones del Tratado

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas interpreta las excepciones en sentido estricto y excluye cualquier interpretación basada en consideraciones económicas. Además, el artículo 58, apartado 3, confirma que

⁸⁸² Véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, *Comisión/Portugal*, apartado 49; *Comisión/Francia*, apartado 45, y *Comisión/Bélgica*, apartado 45).

⁸⁸³ J.A. HERNÁNDEZ CORCHETE, “La irrupción de la Jurisprudencia del TJCE de los derechos fundamentales como límite de las libertades o de cómo vuelve a escena la Doctrina Solange”, *Revista de Derecho Europeo* nº 19, Julio-Septiembre 2006, pág. 436. Señala la posible colisión entre derechos fundamentales y las libertades económicas.

⁸⁸⁴ 1. Lo dispuesto en el artículo 56 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a: a) Aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; b) adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública. 2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con el presente Tratado. 3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 56”.

las excepciones no deben constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales.

b) Medidas no discriminatorias:

Si el artículo 56 del T.C.E. prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales, el artículo 58 permite distinguir *entre residentes y no residentes*. Al mismo tiempo que adoptar medidas necesarias para impedir las infracciones, en particular, en materia fiscal. Sin embargo, el apartado 3 del mismo artículo establece que dichas medidas no deben constituir un medio de discriminación arbitraria, ni una restricción encubierta de dicha libertad. Así hay que destacar, que la jurisprudencia del T.J.C.E. ha confirmado en varias sentencias, como los asuntos *Bosman* (C 415/93) o *Gebhard* (C -55/94)⁸⁸⁵, que las restricciones que pueden obstruir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben cumplir cuatro condiciones:

- Que se apliquen de manera no discriminatoria.
- Que estén justificadas por razones imperiosas de interés general.
- Que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen.
- Que sean proporcionales al objetivo buscado.

Las medidas de carácter restrictivo para las inversiones intracomunitarias y las medidas discriminatorias están prohibidas por el Tratado, salvo las excepciones previstas en el mismo. Únicamente las medidas no discriminatorias se admiten si se basan en criterios objetivos, estables y públicos, y están justificadas por razones imperiosas de interés general, debiendo respetar siempre los criterios señalados, como el del principio de proporcionalidad.

En resumen, la Directiva 88/361, también aplicable a las sucesiones, ha llevado a cabo la liberalización completa de los movimientos de capitales y, su artículo 1, apartado 1, ha impuesto a estos efectos a los Estados miembros la obligación de suprimir todas las restricciones a los movimientos de capitales como ha establecido la sentencia de 6 de julio de 2000, (C-35/98) *Verkooijen*, antes citada, apartado 33. El efecto directo de dicha disposición ha sido reconocido por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 23 de febrero de 1995, *Bordessa y otros*⁸⁸⁶, apartado 33 (asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361, apartado 33). Por lo que carece de significado que la medida fiscal haya sido adoptada por el Estado de origen del interesado.⁸⁸⁷

⁸⁸⁵ Así como, *Comisión c. Portugal*, asunto C-367/98 de 4/06/2002,&37; *Comisión c. Francia*, asunto C-483/99 de 4/06/2002,&36, ; *Comisión c. Bélgica*, asunto C-503/99 de 4/06/2002,&37; *Comisión c. España*, asunto C-463/00 de 13/05/2003,&52; *Comisión c. Reino Unido*, asunto C-222/97 de 13/05/2003,&39; *Trumer y Mayer*, asunto C-222/97, de 16/03/1999,& 20,21.

⁸⁸⁶ Sentencia de 23 de febrero de 1995, *Bordessa y otros*⁸⁸⁶, apartado 33 (asuntos acumulados C-358/93 y C-416/93, Rec. p. I-361

⁸⁸⁷ Véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de febrero de 1979, *Knoors*, 115/78, Rec. p. 399, apartado 24; de 3 de octubre de 1990, *Bouchoucha*, C-61/89, Rec. p. I-3551, apartado 13; de 31 de marzo de 1993, *Kraus*, C-19/92, Rec. p. I-1663, apartado 15; de 23 de febrero de 1994, *Scholz*, C-419/92, Rec. p. I-505, apartados 8 y 9, y de 27 de junio de 1996, *Asscher*, C-107/94, Rec. p. I-3089, apartado 32).

Para considerar que una medida fiscal es discriminatoria y prohibida por el artículo 56 del T.C.E. ha que cumplir una serie de requisitos:

a) Situaciones objetivamente comparables

Para que se considere que existe una infracción a la legislación comunitaria, debe existir un distinto tratamiento en situaciones objetivamente comparables. Si existe una diferencia entre la situación objetiva de un residente y la de un no residente, no habrá infracción del artículo 56, como señala la Sentencia del T.J.C.E. de 8 de septiembre de 2005⁸⁸⁸, referente a que en los Países Bajos, donde los contribuyentes residentes tenían el derecho a aplicar el límite de capital exento y disfrutaban de diversas bonificaciones en el Impuesto sobre la Renta.

Hay que determinar si se trata de dos situaciones objetivamente comparables. En el supuesto de la sentencia de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, asunto C-319/02, fue reconocido tal requisito, cuando se alegaba que el objetivo de la legislación finesa era evitar la doble imposición. Tanto en Suecia como en Finlandia, los rendimientos estaban sujetos primeramente al Impuesto sobre Sociedades y luego al Impuesto sobre la Renta. La legislación en Finlandia supeditaba la concesión del crédito fiscal al requisito de que los dividendos sean distribuidos por sociedades establecidas en Finlandia, cuando los accionistas sujetos al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal se encuentran en una situación comparable, independientemente de que perciban dividendos de sociedades establecidas en este Estado miembro o de sociedades establecidas en otros Estados miembros⁸⁸⁹, en el mismo sentido que las sentencias de 27 de julio de 1996, *Asscher* (C-107/94), apartados 41 a 49, y de 12 de junio de 2003, *Gerritse* (C-234/01), , apartados 47 a 54. Con relación al art. 58 T.C.E., apartado 1, letra a), el principio de territorialidad nunca podía justificar un trato diferente entre los dividendos distribuidos por sociedades establecidas en Finlandia y los repartidos por sociedades con domicilio social en otros Estado miembros, si las categorías de dividendos afectados por esta diferencia de trato se encuentran en la misma situación objetiva.

b) Prohibición de diferenciación según el lugar de residencia

El artículo 58.3 T.C.E. permite distinguir en materia fiscal según el lugar de residencia. Pero este apartado permite un trato diferenciado pero no arbitrario. Según la Jurisprudencia del T.J.C.E., para que una normativa nacional sea compatible con el artículo 56 T.C.E., sobre libertad de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, sentencias de 6 de junio de 2000, *Verkooijen* (C-35/98),

⁸⁸⁸ Sentencia de 8 de septiembre de 2005, Asunto, C-512/03,

⁸⁸⁹ Sentencias de 27 de julio de 1996, *Asscher*, C-107/94, Rec. p.I.3089, apartados 41 a 49, y de 12 de junio de 2003, *Gerritse*, C-234/01, Rec.p.5933, apartados 47 a 54.)

apartado 43, y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, (C-319/02), apartados 28 y 29.⁸⁹⁰

La Jurisprudencia del T.J.C.E. con relación a el art. 58.1ª) y como excepción al principio fundamental de la libre circulación de capitales, ha señalado que dicho precepto debe ser objeto de interpretación, y no puede interpretarse el sentido de que cualquier legislación fiscal que establezca una distinción entre los contribuyentes en función del lugar en que inviertan sus capitales sea automáticamente compatible con el Tratado. Es necesario distinguir entre un trato diferenciado y permitido por el art. 58.1.a) del T.C.E., de las discriminaciones arbitrarias prohibidas por el apartado 3 de ese mismo artículo. Por lo que es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o resulte justificada por razones imperiosas de interés general, como la necesidad de preservar la coherencia del sistema tributario⁸⁹¹, sentencia de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, de 6 de junio de 2000, apartado 43.

Obligación personal y obligación real: residentes y no residentes

Ya hemos señalado, con relación al art. 58 T.C.E., apartado 1, letra a), el principio de territorialidad nunca podía justificar un trato diferente entre residentes y no residentes. Como se recoge en la Sentencia de 7 de septiembre de 2004, antes citada, con relación al Impuesto sobre la Renta en Finlandia, que señalaba que los dividendos de sociedades finlandesas o extranjeras que coticen en Bolsa son rendimientos de capital. Donde se estableció un crédito fiscal que solo se aplica a los dividendos distribuidos por sociedades finlandesas entre personas sujetas al pago de impuestos en Finlandia por obligación personal. Situación distinta era para el no residente, que quedaba privado de dicho beneficio, perjudicándose la inversión en capitales de sociedades no residentes, que también se ven impedidas de captar capitales.

Si el artículo 58 del T.C.E., apartado 1, letra a), como de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia⁸⁹² se deriva, resulta que puede justificarse distinguir entre sujetos pasivos residentes y no residentes, así como que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no es menos cierto que éstos deben ejercerla respetando el Derecho comunitario (sentencia *Verkooijen*, antes citada, apartado 32).

A este respecto, el T.J.C.E. señaló respecto al Impuesto sobre Sucesiones que la desigualdad de trato en cuestión entre residentes y no residentes, sentencia del *caso Barbier*⁸⁹³, no residía en el ejercicio de una

⁸⁹⁰ Sentencias de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. P I4071, apartado 43, y de 7 de septiembre de 2004, *Manninen*, C-319/02, Rec.p. I7477, apartados 28 y 29

⁸⁹¹ Sentencia de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, de 6 de junio de 2000, C-35/98, Rec. p.I-4071 apartado 43)

⁸⁹² Sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann*, C-204/90, Rec. p.I-249, y Comisión/Bélgica, C-300/90, Rec. p. I-305 de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p.I-225; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rec. I-5451; y de 6 de junio de 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Rec. p. I-4071, apartado 43.

⁸⁹³ Sentencia *Barbier*, apartado 37.

competencia fiscal, sino en la falta de consideración de una obligación que grava la herencia. Esta falta de consideración del valor económico de un crédito aumenta artificialmente la base imponible, lo cual constituía una restricción de capital al desalentar las inversiones cuando el causante cambie de residencia. Por lo cual, dicha medida fiscal es discriminatoria al restringir las inversiones del causante en un tercer Estado.

En la cercana sentencia del T.J.C.E. de 6 de marzo de 2007, *Melick* (C-292/04), en el caso de la normativa alemana que establecía que los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta en Alemania, podían acogerse a un crédito fiscal por dividendos percibidos de sociedades nacionales, pero no por los dividendos percibidos procedentes de sociedades establecidas en otros Estados de la Unión Europea. El T.J.C.E. ha declarado que esta normativa fiscal restringe la libre circulación de capitales, al imponer exigencias distintas en materia de dividendos de sociedades residentes y no residentes, percibidos por los ciudadanos alemanes. Dicho Tribunal señala que el crédito fiscal previsto por la normativa alemana tiene por objeto evitar la doble imposición de los beneficios de sociedades distribuidos en forma de dividendos. Además en su decisión, el T.J.C.E. rechaza la alegación de que la normativa controvertida se justifica en la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional. Un elemento esencial de la sentencia es que no se limitan sus efectos en el tiempo, a pesar de las graves consecuencias que pudieran derivarse. El Tribunal de Justicia recuerda que puede limitar los efectos en el tiempo de la interpretación de una norma de derecho comunitario, pero sólo con carácter excepcional.⁸⁹⁴

c) Causas de justificación del establecimiento de una medida discriminatoria:

Ya hemos señalado que como el T.J.C.E. en las sentencias de los casos *Bosman* (C 415/93) o *Gebhard* (C -55/94)⁸⁹⁵, que las restricciones que pueden obstruir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado deben cumplir cuatro condiciones, la aplicación no discriminatoria, que estén justificadas por razones imperiosas de interés general y sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen, así como proporcionales al objetivo perseguido. Causas de interés general como el cumplimiento de un objetivo comunitario como puede ser la supervivencia de la pequeña y mediana empresa.

Además, puede ser una causa de justificación, *la necesidad de garantizar la coherencia del régimen tributario nacional*. De acuerdo con los apartados 28 y 21, respectivamente, de las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann* y 15 de junio de 2000, *Comisión/Bélgica*, el T.J.C.E. admitió que la necesidad

⁸⁹⁴ Diario Expansión del día 8 de marzo de 2007, donde se calcula el coste en 5.000 millones de € para Alemania, pág. 35.

⁸⁹⁵ Así como, *Comisión c. Portugal*, asunto C-367/98 de 4/06/2002,&37; *Comisión c. Francia*, asunto C-483/99 de 4/06/2002,&36; ; *Comisión c. Bélgica*, asunto C-503/99 de 4/06/2002,&37; *Comisión c. España*, asunto C-463/00 de 13/05/2003,&52; *Comisión c. Reino Unido*, asunto C-222/97 de 13/05/2003,&39; *Trummer y Mayer*, asunto C-222/97, de 16/03/1999,& 20,21.

de preservar la coherencia del régimen tributario podía justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. No obstante para que la alegación basada en dicha justificación pueda acogerse, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado. En este sentido, habría que citar las sentencias de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson* (C-484/93), apartado 18; Sentencia de 27 de junio de 1996, *Asscher*, apartado 58; 6 de abril de 2000, *ICI* (C-286/95), apartado 29; de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard* (C-55/98), apartado 24, y de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, (C-436/00), apartado 52⁸⁹⁶. Tal como se desprende de los apartados 21 a 23 de la sentencia *Bachmann*, antes citada, y 14 a 16 de la sentencia *Comisión/Bélgica*, antes señalada, debe existir una relación directa entre una ventaja fiscal y una compensación de la misma; es decir, estas en sentencias se basan en la verificación de que en Derecho belga existía una relación directa entre la posibilidad del sujeto pasivo del impuesto sobre la renta de deducir las primas del seguro de los ingresos imponibles y la imposición posterior de las sumas abonadas por los aseguradores a este mismo sujeto pasivo.

Además, la necesidad de preservar la coherencia de un régimen tributario debe examinarse respecto al objetivo perseguido por la normativa fiscal, sentencia de 11 de marzo de 2004⁸⁹⁷, *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02), apartado 67. No puede, en este sentido, considerarse que la capacidad normativa de las CC.AA., quede fuera del respeto de las libertades comunitarias, con base a la coherencia de nuestro sistema fiscal.

5.4. REDUCCIONES AUTONÓMICAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

La normativa autonómica ha introducido una infinidad de reducciones tanto de tipo personal como objetivo, que hace difícil determinar el cumplimiento de las funciones del impuesto, al mismo tiempo que plantea su posible discriminación a *los no residentes* con relación a las libertades de circulación de personas, bienes y capitales, libertad de establecimiento y de prestación de servicios, ya que aquéllos no pueden beneficiarse de las mismas.

El gran número de reducciones autonómicas a que luego se hará referencia sobre este tema y a las que no tienen acceso los no residentes en nuestro país, debe determinar un análisis sobre la posible violación del derecho comunitario.

La Ley 21/2001 ha procedido a ceder a las Comunidades Autónomas, la capacidad normativa sobre las personas *residentes* en España, mientras las no residentes deberán someterse a la Ley 29/1987, cuyo artículo 20.4 señala las reducciones a que tendrán derecho.

¿Supone esta circunstancia, una violación de la legislación comunitaria?

⁸⁹⁶ Las sentencias de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, Rec. p.I-3955, apartado 18; *Asscher*, antes citada, apartado 58; *ICI*, antes citada, apartado 29; de 28 de octubre de 1999, *Vestergaard*, C-55/98, Rec. p.I-7641, apartado 24, y de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, C-436/00, Rec.p.I. 10829, apartado 52

⁸⁹⁷ Sentencia de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec.p.I-2409, apartado 67.

Deberemos exponer primeramente, el contenido de las diferentes reducciones autonómicas, para poder determinar la posible conculcación de las libertades económicas comunitarias.

5.4.1. REDUCCIONES FORALES

De conformidad con el apartado 4 del artículo 20 de la Ley 29/1987, las personas físicas no residentes, sólo tienen derecho a las reducciones del apartado 2 del mismo artículo, y no a las reducciones autonómicas, salvo en los territorios forales de acuerdo a su sistema tributario específico. ¿Cuáles son estas últimas reducciones?

A) Reducciones Personales

a) Comunidad Autónoma Vasca

El artículo 25 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, señala que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma, correspondiendo su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio, en las adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos”. Cuando *el causante o el donatario sean residentes en dicha Comunidad*, así como las donaciones de bienes inmuebles, éstos radiquen en dicha Comunidad. En el caso de que la residencia se haya adquirido en un plazo inferior de 5 años al devengo, se aplicará la normativa común.

Dentro de la Comunidad vasca en relación con *los no residentes*, es decir, los residentes en el extranjero, el citado artículo 25.d) de la Ley 12/2002, señala que serán competentes las Diputaciones Forales, cuando las adquisiciones gratuitas reúnan el siguiente requisito, que la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él. Norma que se ha transcrito a las diferentes normativas forales de los territorios históricos en dicha Comunidad.

Es decir, cuando el sujeto pasivo sea un no residente, *residente en el extranjero*, y esté sujeto en territorio español por obligación real, serán competentes las Diputaciones forales cuando el causante sea residente en la Comunidad y todos los bienes estén situados en territorio vasco o cantidades de seguros de vida concertados con entidades antes citadas. Así como, en las adquisiciones “inter vivos” de muebles, en que se produzca dicha circunstancia, que estén todos situados en la Comunidad Vasca. Junto con la adquisición de bienes inmuebles que radiquen en territorio vasco. En el resto de los supuestos, se aplicará la normativa común a los no

residentes (*residentes en el extranjero*). Las reducciones forales son las siguientes.

Reducciones Personales

Como se ha señalado en el Capítulo IV de este trabajo, las distintas normativas forales de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco han establecido la exención de las transmisiones “inter vivos” y “mortis causa” entre los cónyuges y los ascendientes y descendientes, fundamentalmente. Los residentes en el extranjero tienen derecho a las reducciones forales en los casos en que se aplica dicha legislación, por lo que no puede considerarse que exista una violación de la normativa comunitaria (en principio) o constitucional.

En el caso, de que no se aplicara la legislación foral, el ciudadano comunitario residente en el extranjero, se encontraría en la misma posición que el no residente de acuerdo con la Ley estatal 29/1987. En este sentido, el residente en el extranjero y en caso de la no-aplicación de la legislación foral, tendrá derecho a las reducciones del territorio común. Si estas reducciones, son inferiores, no existe discriminación de cara a la legislación constitucional española según el T.C. Otra opinión podrá ser de cara a la normativa comunitaria.

En este sentido, cuando el causante tenga su residencia en la Comunidad vasca y todos sus bienes y derechos a que tenga derecho el no residente estén situados en la misma, será competente para su exacción la Diputación foral correspondiente de acuerdo con su legislación. En este caso, que el heredero sea un residente en la Unión Europea, también tendrá derecho a los beneficios fiscales correspondientes a la exención en Álava⁸⁹⁸, Guipúzcoa⁸⁹⁹ y Vizcaya⁹⁰⁰, no existiendo una posible discriminación. Distinto es el caso del residente en territorio común (que no puede acceder a las reducciones forales)⁹⁰¹.

Cuando el causante es un no residente, el causahabiente tendrá derecho a la aplicación de la normativa en territorio común del artículo 20.4 de la Ley 29/1987. Pero no a las reducciones forales. Lo que podría plantear un problema por el distinto tratamiento al ciudadano no residente que no puede beneficiarse de este tipo de reducciones.

Habría que distinguir, seis supuestos.

- Primero, *cuando el causante sea un no residente y tenga bienes en España y en el extranjero*. En este caso, se produce un distinto valor de la cuota tributaria a pagar por el Impuesto sobre Sucesiones, en función de si se aplica o no la normativa foral, no del valor de los bienes. Dicho valor es el mismo, para los bienes en el extranjero y en el territorio vasco. El distinto valor

⁸⁹⁸ Artículo 9.c) de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo.

⁸⁹⁹ Artículo 5.2 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero

⁹⁰⁰ Artículo 5 del Decreto Foral 3/1993, 22 de junio.

⁹⁰¹ Que no tendrá derecho a los beneficios forales.

de la herencia, no de los bienes de la herencia, viene determinado por la residencia del causante, lo que no constituye una restricción de capital, de acuerdo a la jurisprudencia del T.J.C.E. Al ser el mismo valor del bien, no se puede disuadir de la compra de bienes en la Comunidad vasca. Existiría un aliciente, no obstante, para su traslado a dicha Comunidad.

Como señala la sentencia de 23 de febrero de 2006, *Hiltten-van der Heijen* (C-513/03), apartado 49, el artículo 56 no se aplica al mero hecho del cambio de domicilio de un Estado a otro, ya que tal traslado no implica, por sí mismo, la realización de operaciones financieras o de transmisión de la propiedad ni tampoco presenta otras de las características propias de un movimiento de capitales. De los que se desprende, apartado 50 de la misma sentencia, que una normativa nacional, a resultas de la cual se desincentive a un nacional que desee trasladar su domicilio a otro Estado y, por tanto, se obstaculice su derecho a la libre circulación, no puede ser calificada, sólo por este motivo, de restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 56.

En la normativa foral. Si el causante es un no residente se aplica la normativa común sin reducciones forales, si es residente se aplica la normativa foral, por obligación real para el no residente, pero no existe restricción de capitales por este sólo motivo. El T.J.C.E. en la sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier* (C-364/01), admite la existencia de restricción de capitales cuando el valor de un bien es distinto, no que la cuota a pagar del impuesto sea diferente. En dicho asunto en que el causante no residía en Holanda en el momento del fallecimiento y tenía en dicho país de la titularidad de determinados bienes (elemento tras fronterizo). Cuando el valor de los bienes en dicho país dependía de donde estaban situados. Donde el valor de la herencia dependía si el “*causante residía en dicho Estado, mientras que no podía ser tenuta en cuenta (una deuda) si residía en otro Estado miembro*”, apartado 76.

El segundo caso, en que *el causante sea un no residente y todos los bienes se encuentran la Comunidad vasca*, se aplicará la normativa común. En este caso, no existe posible restricción de capitales, ya que la los bienes están en un mismo país (no hay elemento tras fronterizo).

- Tercer supuesto, *causante no residente, con bienes en la Comunidad vasca y en territorio común*, se aplicaría la normativa común. En este caso, no hay restricción de capitales ya que los bienes están en un mismo país.

- En el caso, cuarto supuesto, de un *causante residente con bienes en el territorio de la Comunidad y en el extranjero*. Se aplicará al no residente, la normativa común. En este caso, el valor de la herencia, es idéntico para los bienes en territorio foral y en el extranjero, aunque la cuota tributaria pueda ser diferente por el juego de las reducciones. Lo que podría desincentivar la compra de bienes en el extranjero.

En la sentencia de 23 de febrero de 2006, *Hiltten-van der Heijden* (C-513/03), donde Holanda sujeta a gravamen un bien de un residente, estableciendo la deducción de las cuotas por los bienes en el extranjero, si las cuotas son menores, pero no establece ninguna devolución ni compensación si las cuotas recaudadas son mayores. Se señala que las “*sucesiones constituyen movimientos de capital, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro*”, apartado 42. Constituye en es sentido, restricción de movimientos de capital, en un “*impuesto de sucesiones, las que provocan una disminución*

del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se sitúan los bienes afectos y se somete a tributación la adquisición sucesoria", apartado 44, de la misma sentencia.

En idéntico sentido, la sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, C-256/06; respecto de la herencia de una viuda y residente en Alemania, donde el valor de una explotación forestal, dependía de si estaba o no en Alemania. El Tribunal señaló que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un bien inmueble, a efectos de la fijación de la cuota hereditaria exigible en el caso de adquisición por herencia, pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en otro Estado miembro en cuestión, sino que pueden asimismo provocar *"la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentran tales bienes"*, apartado 62.

Para el quinto supuesto, causante residente y todos los bienes en la Comunidad Vasca, al ciudadano residente y no residente se le aplicarán la totalidad de los beneficios fiscales forales no habiendo discriminación, ni restricción de capitales, ya que todos los bienes se encuentran dentro de un mismo Estado. Finalmente, en el caso del *causante residente con bienes en la Comunidad vasca y en territorio común*, se aplicará la normativa estatal, no teniendo derecho a los beneficios fiscales forales, pero no existe una restricción de capitales, ya que todos los bienes se encuentran el territorio de un Estado.

Para las donaciones, en el supuesto de inmuebles, se aplica la legislación foral para las adquisiciones "inter vivos", con los beneficios fiscales también para los no residentes, por lo que no existiría una causa de discriminación, por el lugar donde estuvieran situados. Respecto de los bienes muebles, si todos los recibidos por el no residente están en territorio vasco, se aplicará también la normativa foral. En caso contrario se aplicará la normativa común, que no prevé ninguna reducción, ni de tipo personal, ni de tipo objetivos para los ciudadanos no residentes.

Podría plantearse si existe una discriminación del "no residente" con respecto al residente en el País Vasco por la falta de disfrute de los beneficios fiscales, que el Tribunal Constitucional ha negado. Sin embargo desde el punto de vista comunitario, podría señalarse que el valor de los bienes es el mismo (en territorio nacional y en el extranjero), tanto para los bienes en territorio nacional como en el extranjero, por lo que no existiría restricción de capitales. Aunque podría desincentivarse la compra de bienes en el extranjero.

Cuando los bienes estén en territorio común y territorio foral, no se aplicará la legislación foral al ciudadano residente en el extranjero, pero no habría restricción a la libre circulación de capitales, ya que todos los bienes se encuentran en un mismo Estado, sentencia del caso *Barbier*, antes citada.

b) Navarra

El artículo 31 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, señala la exacción del Impuesto por la citada Comunidad, en los casos de transmisiones "mortis causa" e "inter vivos" cuando *el causante o el donatario tengan su residencia en dicha Comunidad, respectivamente*. Al

mismo tiempo se aplicará la normativa foral a las donaciones de bienes inmuebles en dicha Comunidad. En los supuestos no contemplados en párrafos anteriores, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero y la totalidad de los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o con entidades extranjeras que operen en él. La Comunidad de Navarra, respecto del ámbito de aplicación del Impuesto, ha ampliado dicho ámbito con relación a los territorios de la Comunidad Vasca, y ha establecido para los residentes en Navarra y no residentes (residentes en el extranjero) en dicha Comunidad, el derecho a disfrutar de los mismos beneficios fiscales si el causante es residente en Navarra⁹⁰² o se trata de donaciones bienes inmuebles en dicha Comunidad. No existe un plazo mínimo para la aplicación de la normativa foral. Sin embargo, la sujeción a la normativa nacional durante un determinado plazo, no ha sido considerada como violación del principio de libertad en los movimientos de capital, cuando aquél se traslada a otro país comunitario, como señala la sentencia del T.J.C.E. de 23 de febrero de 2006.⁹⁰³ Ya que se considera que no existe discriminación, al no existir unificación o armonización a escala comunitaria. Dichas diferencias se derivan de la competencia atribuida a los Estados miembros para fijar, mediante Convenios o de forma unilateral, los criterios de reparto de su poder tributario.⁹⁰⁴

Además de los casos anteriores, se aplicará la legislación foral *al no residente*, residente en el extranjero, cuando todos los bienes estén situados en Navarra. De manera que, en estos casos, se aplicaría el Decreto foral legislativo 250/2002, de 16 de diciembre, en cuyo artículo 34.1.a) establece un tipo del 0,8% de gravamen para el cónyuge, ascendiente o descendiente, tanto por donaciones como por sucesiones. Dicho tipo se aplicará al no residente comunitario como al resto de los enumerados en su normativa si se cumplen los demás requisitos.

Solamente quedaría fuera, cuando *el causante fuera un no residente* y no todos los bienes estuvieran situados en Navarra o se tratara de donaciones de bienes muebles en que no estuvieran en su totalidad en dicha Comunidad. En ambos casos, el valor de los bienes es el mismo, tanto en territorio nacional como en el extranjero, por lo que no existiría restricción de capitales. El valor de la herencia, en el primer caso, es idéntico, únicamente la cuota a pagar es distinta según la residencia del causante. En el caso de las donaciones, dicho valor no varía, aunque la situación de los bienes en el extranjero determina que la normativa a aplicar sea la común sin reducciones.

⁹⁰² Además, cuando el causante tenga su residencia en el extranjero pero mantenga su condición de navarro, de acuerdo artículo 5 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, y en el caso de las donaciones de bienes inmuebles en Navarra.

⁹⁰³ La sentencia del TJCE de 23 de febrero de 2006, asunto C-513/03, declaró la no violación del principio de libertad de movimientos de capitales, la sujeción al derecho holandés a los nacionales que emigran al extranjero durante los 10 años siguientes a su traslado como si residiera en Holanda.

⁹⁰⁴ Artículo 39 del TCE, sentencia de 12 de mayo de 1998, *Gyllly*, C-336/96, Rec.p. I-2793, apartado 30 y, en relación con los artículos 43 del TCE y 48, la sentencia de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, Rec.P. I-6161, apartado 57.

Ya hemos señalado que los ciudadanos no residentes comunitarios no podrán acceder a los beneficios forales, en casos determinados, sin que se considere que existe discriminación desde el punto de vista constitucional, sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril.

B) Reducciones objetivas

a) Comunidad Vasca

Reducciones “*mortis causa*”. En *Álava*⁹⁰⁵, *Guipúzcoa*⁹⁰⁶, *Vizcaya*⁹⁰⁷, la adquisición “*mortis causa*” de una empresa individual, negocio profesional o participación en entidades exentas del Impuesto sobre el Patrimonio, por colaterales hasta el tercer grado de la persona fallecida, disfrutará del 95% de reducción. En el caso, cuando el causante sea un residente que disponga de una empresa en otro Estado miembro, también se aplicará la reducción, no afectando a su libertad de establecimiento. Distinto es el caso del *causante no residente*, que no podrá cumplir con los requisitos para la exención del Impuesto sobre el Patrimonio, al no estar sometido al Impuesto sobre la Renta, y con ello, en el de Sucesiones. Al mismo tiempo, que solamente dará derecho a reducción la transmisión de participaciones en entidades “residentes”. En este caso, el valor de un bien, una empresa, dependerá de si el causante es o no residente, lo que constituye una infracción de su derecho de establecimiento en España, de acuerdo con lo señalado en la Sentencia, de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C-464/05), donde el valor de los bienes en Holanda de una persona residente en Bélgica varía dependiendo del lugar de contratación de los trabajadores. Del mismo modo, la discriminación de participaciones en entidades no residentes, según que sean o no residentes, constituirá una infracción de la libertad de establecimiento o de circulación de capitales, atendiendo a la característica de la inversión, al mismo tiempo que una discriminación por la residencia de la sociedad.

Desde el punto de vista de los herederos. Estas reducciones “*mortis causa*” son equivalentes a las establecidas por el artículo 20.2 de la Ley estatal 29/1987, a las que tienen derecho *los no residentes en territorio común y sujetos a dicha Ley por obligación real, así como los residentes en el extranjero (no residentes) en el caso de que no estén sometidos a la normativa de los territorios históricos de la Comunidad Autónoma vasca*. No existirá, por tanto, un problema de posible discriminación, ni violación de la legislación comunitaria.

Sin embargo, en la adquisición “*mortis causa*” o “*inter vivos*” de la vivienda (inmueble) en *Álava*⁹⁰⁸, *Guipúzcoa*, *Vizcaya*⁹⁰⁹, donde se exige que el sujeto pasivo hubiera *vivido con el transmitente*. Dicha exigencia de residencia, determina que el no residente no tendrá derecho a estas reducciones forales,

⁹⁰⁵ Artículo 22.7 de la Norma foral 11/2005, de 16 de mayo. Reduce el plazo de mantenimiento a 5 años.

⁹⁰⁶ Artículo 19.6 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero.

⁹⁰⁷ Artículo 19.8 de la Norma Foral 3/1993, de 22 de junio.

⁹⁰⁸ Artículo 22.2 de la Norma foral 11/2005, de 16 de mayo

⁹⁰⁹ Artículo 19.2 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero (Guipúzcoa); art. 19.7 Decreto Foral 3/2003(Vizcaya).

pero podrá disfrutar de las reducciones en derecho común por adquisiciones “mortis causa”, por lo que no existiría discriminación.

Sin embargo, no podrá disfrutar de los beneficios fiscales por las adquisiciones “inter vivos” de la vivienda, establecidos en la normativa foral ni a la inexistente reducción a nivel estatal. Sin que pueda hablarse de una discriminación desde el punto de vista constitucional ya que no se restringe el derecho a la vivienda habitual (art. 47 de la C.E.), sino que es coherente con la citada normativa constitucional. Sin embargo, desde el punto de vista comunitario podría considerarse que se produce una limitación a la libertad de circulación de personas. Sin embargo, el ciudadano residente y el no residente no se encontrarían en la misma situación objetiva. El ciudadano no residente, no podría acceder al beneficio, no por ser un ciudadano no residente, sino porque no tenía su vivienda habitual en la Comunidad, no afectando a la libre circulación de las personas.

Finalmente, con relación a las reducciones por seguros de vida, se aplicará la normativa foral (cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él), aplicándose en el resto de los casos la normativa común. Aunque las reducciones, no son iguales, lo que no afectaría al valor de la herencia, sino a la cuota a pagar por el impuesto. Además, tampoco existiría una discriminación a la legislación comunitaria, ya que no se establece una limitación del beneficio fiscal por los seguros contratados con entidades no residentes.

Por otra parte, la normativa en Vizcaya señala una serie de reducciones por las adquisiciones “inter vivos” o “mortis causa”, de una explotación agraria en su integridad (por el titular de una explotación prioritaria), de una finca rústica o de parte de una explotación prioritaria (por el titular de una explotación prioritaria) de terrenos por los titulares de explotaciones agrarias para completar una sola linde, de una finca rústica o de superficies rústicas de dedicación forestal. Estas reducciones podrían constituir una discriminación contraria a la libertad de establecimiento, sentencia de 25 de octubre de 2007, (C-464/05), o a la libre circulación de capitales (sentencia de 17 de enero de 2008 (C-256/06), si se condiciona el beneficio fiscal, a que estén situados los bienes en Vizcaya. Ya que en caso contrario, su valor sería diferente atendiendo a si están situados en Vizcaya o en un tercer Estado.

Estas reducciones a las que van a tener derecho los residentes en la provincia de Vizcaya, de acuerdo con el artículo 2 de la Norma foral 3/1993, de 22 de junio. Así como los no residentes, si se trata de transmisión de inmuebles por actos “inter vivos”, en el resto de los casos, si la totalidad de los bienes están situados en territorio vasco. En caso contrario, se aplicará el derecho común al no residente. Es decir la Ley 29/1987, siendo que el adquirente no residente será gravado por obligación real sin beneficiarse de tales beneficios y sin que pueda ser compensado por el Estado.⁹¹⁰ Aunque, podrá disfrutar de las reducciones por la transmisión “mortis causa de la empresa familiar”, no por actos “inter vivos”. No obstante, el no residente, deberá cumplir con los requisitos particulares establecidos en Vizcaya como ser titular de una explotación prioritaria, lo que puede llevar implícito que

⁹¹⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril.

solamente se aplique a los ciudadanos residentes que obtienen los ingresos prioritariamente de explotaciones agrarias que cultiva directamente.

Sin embargo, no puede considerarse, en todos los casos, *que el no residente* se le priven de sus derechos en relación con a la legislación comunitaria, de acuerdo a las siguientes consideraciones. En efecto, la Sentencia del T.J.C.E. de 23 de septiembre de 2003, asunto C-452/01, en el caso de un nacional del *Principado del Liechtenstein*, titular de terrenos agrícolas en Austria que solicitó autorización previa para la transmisión a un extranjero. Vio denegada dicha autorización por no cumplir la citada solicitud con los objetivos de interés público en relación con la conservación y creación de pequeñas y medianas explotaciones agrícolas económicamente viables establecida por la legislación austriaca. Ya que los Länder están facultados para someter las transacciones inmobiliarias a restricciones administrativas en aras del interés general consistente en el mantenimiento, el fortalecimiento o la creación de una población de agricultores viable. Sin embargo, el Tribunal negó tales argumentos para ese caso en particular.

El Tribunal señaló que si bien el artículo 12 del T.C.E. prohíbe toda discriminación por razón de la nacionalidad y el artículo 56 (actual) establece, “*En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países*”, el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 1 de junio de 1999⁹¹¹, declaró, por lo que se refiere a los terrenos edificables, que pueden imponerse restricciones a la libre circulación de capitales en aras de objetivos de ordenación del territorio. Si bien el artículo 295 del T.C.E. no cuestiona la facultad de los Estados miembros para adoptar un régimen de adquisición de la propiedad inmobiliaria que establezca medidas específicas para las transacciones relativas a los terrenos agrícolas y forestales, la jurisprudencia del T.J.C.E. ha señalado que dicho régimen no puede eludir las reglas fundamentales del Derecho comunitario y en especial las de no-discriminación, libertad de establecimiento y libertad de movimientos de capitales⁹¹². En términos más particulares, el Tribunal de Justicia ha declarado que el alcance de las medidas nacionales que regulan la adquisición de la propiedad inmobiliaria debe examinarse a la luz de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales.⁹¹³

Unas medidas que, como aquellas limitan la transmisión (sea por autorización previa o posterior, o una no-exención), restringen por su propio objetivo la libertad de circulación de capitales⁹¹⁴ pueden aún así admitirse si, por una parte, persiguen de manera no discriminatoria un objetivo de interés general y, por otra, respetan el principio de proporcionalidad, es decir, si son adecuadas para garantizar la realización del objetivo perseguido y no van más allá de lo necesario para alcanzarlo (sentencia *Konle*, asunto C-302/97)⁹¹⁵. Además, por lo que respecta a la concesión de una autorización previa o ausencia de beneficios fiscales (podría añadirse), estas medidas deben

⁹¹¹ Sentencia del TJCE, *Konle*, C-302/97, Rec. p. I-3099.

⁹¹² Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de noviembre de 1984, *Fearon*, 182/83, Rec. p. 3677, apartado 7, y *Konle*, antes citada, apartados 7 y 22.

⁹¹³ Véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2002, *Reisch* y otros, asuntos acumulados C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. p. I-2157, apartados 28 a 31.

⁹¹⁴ Véase, en este sentido, la sentencia de 1 de junio de 1999, *Konle*, antes citada, apartado 39.

⁹¹⁵ Sentencia del TJCE, *Konle*, apartado 40, y *Salzmann*, apartado 42.

basarse en criterios objetivos, conocidos de antemano y que permitan a cualquier persona afectada por una medida restrictiva de este tipo disponer de un medio de impugnación jurisdiccional⁹¹⁶.

Estas disposiciones respetan la exigencia de igualdad de trato entre los adquirentes nacionales y las personas que no tengan esa nacionalidad, que residan en un Estado miembro y que ejerzan las libertades garantizadas por el Tratado⁹¹⁷ y siempre que se establezca en el marco de una normativa sobre propiedad inmobiliaria rural que persiga objetivos específicos de conservación de una población de agricultores y de explotaciones viables, por lo que tampoco tendrá carácter discriminatorio.⁹¹⁸

La finalidad de tales reducciones debe de considerarse para que no sean discriminatorias, y perseguir un interés general, que puedan justificar restricciones a la libertad de movimientos de capitales. Como conservar la población agrícola, mantener una distribución de la propiedad de la tierra que permita el desarrollo de explotaciones viables y el cuidado armónico del espacio y de los paisajes y favorecer un uso razonable de las tierras disponibles, luchando contra la presión inmobiliaria y previniendo los riesgos naturales, constituyen objetivos sociales. Estos objetivos, además, corresponden a los de la política agrícola común, que, actualmente artículo 33 T.C.E., apartado 1, letra b)], persigue “*garantizar [...] un nivel de vida equitativo a la población agrícola*” y en cuya elaboración deben tenerse en cuenta, con arreglo al apartado 2, letra a), del citado artículo, “*las características especiales de la actividad agrícola, que resultan de la estructura social de la agricultura y de las desigualdades estructurales y naturales entre las distintas regiones agrícolas*”⁹¹⁹.

Por lo que respecta al requisito de *proporcionalidad*, procede recordar que un régimen de autorización (o un beneficio fiscal) puede en determinados casos ser necesario y proporcionado respecto a los fines perseguidos si no pueden alcanzarse los mismos objetivos con medidas menos restrictivas, en particular, mediante un sistema de declaraciones⁹²⁰. O la no-concesión de beneficios fiscales, si con ello las autoridades nacionales intentan controlar la evolución de la estructura de la propiedad agrícola fijándose objetivos como los señalados.

En efecto, el objetivo de apoyo y de desarrollo de una agricultura viable, sobre la base de consideraciones sociales y relativas a la ordenación del territorio, implica que los terrenos destinados a la agricultura mantengan su uso y que sigan explotándose en condiciones satisfactorias. En tales circunstancias, el control previo (en este caso de ayuda) realizado por las autoridades competentes no responde únicamente a una necesidad de información, sino que persigue garantizar que la transmisión de los terrenos agrícolas no dé lugar al cese de su explotación ni a una utilización que

⁹¹⁶ Véase, en este sentido, la sentencia de 20 de febrero de 2001, *Analir y otros*, C-205/99, Rec. p. I-1271, apartado 38.

⁹¹⁷ Véase, en este sentido, la sentencia Reisch y otros, antes citada, apartado 34.

⁹¹⁸ Véase, en este sentido, la sentencia Fearon, antes citada, apartado 10.

⁹¹⁹ Sentencia del T.J.C.E. de 23 de septiembre de 2003, asunto C-452/01, apartados 39 y 40.

⁹²⁰ Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 1995, *Sanz de Lera y otros*, asuntos acumulados C-163/94, C-165/94 y C-250/94, Rec. p. I-4821, apartados 23 a 28; *Konle*, antes citada, apartado 44, y de 4 de junio de 2002, *Comisión/Francia*, C-483/99, Rec. p. I-4781, apartado 46..

presente un riesgo de incompatibilidad con su destino duradero a las necesidades de la agricultura⁹²¹.

En este sentido, también existen controles destinados a prohibir la edificación de residencias secundarias a raíz de la cesión de terrenos edificables, que pueden adoptarse después de la transacción sin perjudicar a esta finalidad⁹²². El Tribunal admite disposiciones nacionales como las de la austriaca cuando sólo pueden alcanzar los objetivos establecidos si no se menoscaba de manera irremediable la vocación agrícola de los terrenos. En tales circunstancias, no puede rechazarse el propio principio de un régimen de autorización previa. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha admitido que un régimen de este tipo en materia de adquisición de la propiedad no es necesariamente contrario al Derecho comunitario⁹²³.

De manera, que si la medida fiscal se basa en los objetivos perseguidos por la Ley, como puede ser el caso de Vizcaya, para garantizar la actividad agrícola, podría justificarse una restricción a la libre circulación de capitales. Salvo, que el adquirente (no residente) pretenda el ejercicio de una actividad económica, en cuyo caso debería estudiarse su compatibilidad con la libertad de establecimiento en España y la protección de una agricultura viable.

b) Navarra:

En relación con *Navarra*, existen exenciones por adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos” de fincas rústicas o explotaciones agrarias en los términos establecidos por el Decreto Legislativo Foral 150/2002, y una reducción del 95%, en ambos supuestos, por la adquisición de terrenos naturales protegidos o propuestos como lugares de interés comunitario de la Red ecológica europea Natura 2000. Se trata de adquisiciones de inmuebles existentes en dicha Comunidad, por lo que la medida fiscal no es aplicable a los bienes existentes en otro Estado miembro. Por lo que en caso de que el causante, sea titular de bienes inmuebles en otro país, el valor de la herencia será superior, si trata de bienes de las mismas características. Lo cual constituye una infracción de la libertad de establecimiento del causante de acuerdo a la sentencia de 27 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C-464/05), en el primer caso, o una restricción de la libre circulación de capitales en el segundo, sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger* (C-256/06). En el supuesto de sucesión de fincas rústicas o espacios protegidos, si el causante es residente en Navarra se aplicará la legislación foral, pero no se aplicará la reducción a los bienes existentes en el territorio de otro Estado, lo cual constituye una infracción de la normativa comunitaria.

En el caso de adquisiciones por actos “inter vivos”, se aplicará la normativa foral a los bienes inmuebles en dicha Comunidad. Respecto de los bienes muebles, los beneficios fiscales serán de aplicación en el caso de la adquisición de un no residente y tendrá derecho a la reducción o exención, si todos los bienes se encuentran en Navarra. Pero no existe una discriminación comunitaria, ya que varía la cuota tributaria a pagar, no la valoración de los bienes.

⁹²¹ Sentencia del T.J.C.E. de 23 de septiembre de 2003, asunto C-452/01, apartados 43 y 44.

⁹²² Véase, en este sentido, la sentencia *Reisch y otros*, antes citada, apartados 37 a 39.

⁹²³ Véase la sentencia *Konle*, antes citada, apartado 45.

Tampoco, existe trato discriminatorio con relación al derecho positivo español, ya que el no residente se encuentra en la misma situación del residente en territorio común. Cuando ha sido declarado inconstitucional la sentencia del T.C. 96/2002⁹²⁴, de 25 de abril de 2002, el reembolso a los residentes en la Unión Europea que operan en el País Vasco o Navarra que no pueden beneficiarse de los beneficios fiscales existentes en las citadas Comunidades forales.

En la legislación de Navarra existe una exención por la transmisión “mortis causa” de la empresa familiar, no estando prevista una reducción por la transmisión “*inter vivos*” de la “*empresa familiar*” en el territorio foral por lo que no hay discriminación respecto al territorio común y respecto de los no residentes del artículo 20.4 de la Ley 29/1987. Ya que los ciudadanos no residentes pueden disfrutar de la reducción foral o de la estatal “mortis causa”, aunque no de la total exención y de la reducción del plazo a cinco años, en este último caso.⁹²⁵ No obstante, la exención está condicionada a que la actividad sea realizada directamente por el causante y sometida al Impuesto sobre la Renta, discriminándose al causante que realiza su actividad en el territorio de otro Estado. Así como, respecto a las participaciones de entidades no residentes.

5.4.2. REDUCCIONES TERRITORIO COMÚN

La Ley 21/2001, en su artículo 24 establece que se cede a la Comunidad Autónoma correspondiente, el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones *producido en su territorio*. Se considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma, el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los *sujetos pasivos residentes en España*. Se entenderá producido en el territorio de una Comunidad, cuando el causante o el donatario tengan su residencia habitual en España, de acuerdo con el artículo 20 de la misma Ley para las personas físicas. Por tanto, *los no residentes* quedan sometidos a la normativa estatal de la Ley 29/1987, no disfrutando de ninguna reducción autonómica. La normativa estatal es la siguiente:

Si el artículo 24 de la Ley 21/2001 considera cedido el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el caso de los sujetos pasivos *residentes en España*. Los sujetos pasivos no residentes quedarán sometidos a la normativa común del Impuesto y tendrán como beneficios los señalados en el artículo 20.4 de la Ley 29/1987:

- Las reducciones personales y “mortis causa” del artículo 20.2 de la Ley 29/1987
- Reducciones por adquisición “mortis causa” por seguros de vida.
- Reducción por adquisición “mortis causa” de la *empresa familiar*.

⁹²⁴ La Disposición adicional octava de la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, que preveía a los residentes en la Unión Europea que operan en las Comunidades Vasca y Navarra, una compensación estatal, por los beneficios fiscales que no pueden disfrutar en éstos como consecuencia del reparto de competencias en materia de tributación de no residentes.

⁹²⁵ Artículo 11.c del Decreto Legislativo Foral 250/2002, de 16 de diciembre.

- Reducción por adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante.
- Reducción por adquisición “mortis causa” de bienes integrantes del Patrimonio cultural del causante, del apartado 2 del mismo artículo.

Los sujetos pasivos, no residentes (nacionales o no) no pueden disfrutar de las siguientes reducciones:

- La reducción por la adquisición “inter vivos” de la empresa familiar, prevista en el artículo 20.6 de la L.I.S.D.
- Reducción por la adquisición “inter vivos” de bienes integrantes del Patrimonio cultural, apartado 7 del mismo artículo.
Con la consabida infracción de la Constitución española y comunitaria, en los términos ya señalados.
- Tampoco, los no residentes van a tener derecho a las *reducciones autonómicas*. Tanto a las reducciones propias, como a las análogas, con la paradoja que éstas sustituyen a las estatales.

Podría alegarse que los no residentes no tienen derecho ni a la reducción análoga autonómica que sustituye a la estatal ni a la propia reducción estatal. En efecto, el artículo 40 de la Ley 21/2001, habilita a las Comunidades Autónomas para crear reducciones propias o análogas. Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. De manera que cuando se trata de reducciones análogas de una Comunidad Autónoma, los residentes no tienen derecho a éstas reducciones que, además sustituyen a las estatales, por lo que tampoco tendrían derecho a éstas últimas. No obstante, el artículo 20.4 señala que en el supuesto de obligación real de contribuir, los ciudadanos no residentes tendrán derecho a las reducciones del apartado 2, entre las que se encuentra la reducción de la empresa familiar por actos “mortis causa”. Ya que no se ha cedido la capacidad normativa respecto a los no residentes.

A) Reducciones personales autonómicas

Debido a las constantes reformas legislativas, las Comunidades Autónomas han venido continuamente ampliando los beneficios fiscales de carácter personal establecidos por la legislación estatal. El año 2008, las Comunidades de Canarias, Cantabria, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Islas Baleares, Madrid, La Rioja y Comunidad Valenciana, tienen establecida la práctica exención de las adquisiciones “mortis causa y sin límite alguno, por esta vía; junto con Andalucía, Aragón, Asturias y Murcia con determinados límites cuantitativos. Sin perjuicio de la ampliación de los importes de las reducciones establecidos por la mayoría de las Comunidades a favor de los minusválidos, así como a las correspondientes a los descendientes menores de 21 años (Grupo I), en este último caso, en Cataluña, Extremadura y Galicia. Además, no se aplicarán a los ciudadanos “no residentes”, las reducciones

“inter vivos” establecidas por las Comunidades de Baleares, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Madrid, Murcia, Cataluña, por razón de parentesco, así como a las reducciones objetivas creadas por las distintas Comunidades.

Estas reducciones personales autonómicas suponen unas cuantías muy superiores que las establecidas por el artículo 20.2.a) de la Ley 29/1987 e incluso en muchas de las citadas Comunidades llegan a su total exención. De manera que el no residente no tendrá derecho a estas reducciones. Aunque tendrá derecho a las reducciones del apartado 2 del citado artículo 20 de la Ley 29/1987.

Podría señalarse que *el no residente* se encuentra en una situación distinta del residente. Podría añadirse que esta circunstancia ocurre en las transmisiones “mortis causa”. En efecto el heredero es sujeto a gravamen por obligación personal por la herencia mundial, mientras que el *no residente* es objeto de gravamen por los bienes o derechos existentes en España. Sin embargo, pudiera darse el supuesto en que los bienes heredados se encuentran en su totalidad en España a percibir por el no residente. Por lo que podrían considerarse como situaciones objetivamente comparables, tal como estableció el T.J.C.E. en la conocida sentencia de 12 de junio de 2003, *Gerritse* (C-234/01), apartado 49. Sin embargo, en este caso, *no existiría una restricción a los movimientos de capitales*, aunque afecte al valor de la herencia (no de los bienes), ya que todos los bienes se encontrarían en un mismo Estado, sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier* (C-364/01). En este caso en España.

Además, cuando se trata de una adquisición “inter vivos”, una donación, donde la base imponible es la misma. Las situaciones son objetivamente comparables. Sin embargo, el residente y el no residente son tratados de una manera diferente y, en la mayoría de los casos, de una forma desproporcionada, lo que podría afectar a las libertades comunitarias.

a) Reducciones personales “mortis causa”.

Las reducciones personales del apartado 2 del artículo 20 de la Ley 29/1987 para el caso de adquisiciones “mortis causa” a que tienen derecho los no residentes, son unas cantidades bastante inferiores a las comparables de los países de la Unión Europea, así como las existentes a nivel autonómico. De manera que frente a la exención, entre parientes cercanos y residentes en la mayoría de las Comunidades, existen para los no residentes, cantidades ínfimas. ¿Ello constituye una restricción de la libre circulación de capitales o de la libre circulación de personas? Habría que estudiar la relación entre el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones con la libre circulación comunitaria de capitales.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como Movimiento de Capital

Estas discriminaciones de los no residentes que no pueden disfrutar de las reducciones autonómicas, pueden afectar a la libre circulación de personas y capitales, ya que la imposición sobre las herencias repercute en valor de la

herencia y consiguientemente pueden ocasionar una restricción de dichas libertades. Como ha señalado expresamente el T.J.C.E., en el supuesto de un distinto valor de los bienes dentro de una herencia, en que existe un elemento tras fronterizo, sentencias de 11 de diciembre de 2003, del caso *Barbier* C-(364/01), apartado 75, y la de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C-464/05), apartado 17.

El anexo I de la Directiva 88/361, titulado “*Nomenclatura de los movimientos de capitales*”, señala en su undécima categoría “*los Movimientos de capitales de carácter personal*”, que comprende en particular las *sucesiones y legados*. Como señala la sentencia del caso *Barbier* de 11 de diciembre de 2003⁹²⁶, apartado 57, en el caso de la herencia relativa a las inversiones inmobiliarias en Holanda de un ciudadano holandés (residente en Bélgica), siendo sujetas al Impuesto en Holanda, esta situación constituye una circulación de capitales, no estando supeditada dicha libre circulación de capitales a otros elementos tras fronterizos. Como podría ser, la residencia o no de los herederos en el país que somete a gravamen dichos bienes.

El Tribunal no menciona al heredero (residente o no residente), basta el mero hecho de una disposición nacional restrinja los movimientos de capitales de un inversor, nacional de un Estado miembro, en este caso, en función de su residencia del causante. De manera que si el valor de la herencia a la hora de fijar la cuota hereditaria de su valor, puede disuadir la compra de bienes en otro país por un residente en otro Estado miembro, constituye una restricción de capitales. Además, provoca una disminución de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en que se encuentran situados los bienes. Por lo que la fijación de la cuota tributaria exigible en caso de adquisición por herencia de un bien inmueble situado en un Estado miembro, donde se tiene en cuenta una obligación que recae sobre el citado bien, según que causante residía en dicho Estado, mientras que no puede ser tendida en cuenta si residía en otro Estado miembro, infringe la libertad de capitales. Tal como señala la sentencia del caso *Barbier*, apartado 76.

Del mismo modo, en la sentencia de 23 de febrero de 2006, *Hiltten-Van der Heiden* (C-513/03), una holandesa residente en Suiza, con bienes en Bélgica, Holanda y Suiza. En la legislación holandesa se distingue según el causante, del que se abre la sucesión, residiera en los Países Bajos o en el extranjero. Si es residente en Holanda, como el caso citado caso (ya que Holanda sigue sometiendo a tributación al causante durante los 10 años siguientes al traslado de la residencia), somete a tributación todos los bienes, incluidos los bienes en el extranjero, si los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones son menores en el extranjero, pero no concede ninguna devolución ni compensación si las cuotas recaudadas en el extranjero por el impuesto sobre sucesiones son mayores, lo cual constituye una restricción.

Cuando las Sucesiones y Donaciones son movimientos de capital. Ya que para el T.J.C.E., las operaciones por medio de las cuales puede transmitirse, en todo o en parte, el patrimonio de una persona, bien en vida de ésta, bien tras su fallecimiento, constituye movimientos de capital de carácter personal, incluidos en la rúbrica XI del anexo I de la Directiva 88/361, apartado 40 de dicha sentencia, *Hiltten-Van der Heiden*.

⁹²⁶ Sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, asunto C-364/01.

Si una sucesión consiste en una transmisión a una o varias personas del patrimonio dejado por el causante, es decir, una transferencia a los herederos de bienes, derechos, etc., que integran ese patrimonio, apartado 41 de la misma sentencia. Por todo lo cual, las sucesiones constituyen movimientos de capital de acuerdo al artículo 56 del T.C.E., salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro, apartado 42 de la misma sentencia. En este sentido, constituye *una restricción de capital* (las que pueden disuadir a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado de hacerlo en otros Estados miembros), o también, en un supuesto de sucesiones las que provoquen una disminución del valor de la herencia de un residente del un estado miembro distinto de aquél en que estén situados los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes, apartado 44 de la sentencia citada, de 23 de febrero de 2006 (C-513/03). Por lo que dicha normativa como la holandesa que sujeta sus nacionales, durante un plazo de 10 años, no disuade a sus nacionales de realizar inversiones en Holanda desde otro Estado, ni a los domiciliados en el extranjero de invertir en otro Estado desde Holanda, con independencia del lugar que se encuentren los bienes afectados, puede disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero. Dicha sujeción, se basa en el resultado del reparto de la competencia fiscal entre los Estados, no existiendo discriminación. Por lo que el desincentivo al nacional holandés que desee trasladar su domicilio a otro Estado, y se obstaculice su derecho a la libre circulación, no puede ser calificada, sólo, por este motivo, de restricción a los movimientos de capital de acuerdo al artículo 56 del T.C.E. Sin perjuicio, del derecho del ciudadano holandés a de deducir las cuotas del Impuesto sobre Sucesiones recaudadas por otros Estados.

En la sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger* (C-256/06), donde una causante residente en Alemania, con bienes en Francia y Alemania. El heredero, residente en Francia, fue sometido a tributación en dicho país por los bienes allí existentes. Además, al ser el causante de nacionalidad alemana, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alemán, somete a tributación la totalidad de los bienes cuando el causante es un residente, sometiendo a tributación los bienes sitos en territorio nacional y en el extranjero. En caso de dicha sentencia, en el haber hereditario se encontraba una explotación agrícola y forestal en Francia, que si hubiera estado situada en Alemania, habría tenido derecho a la aplicación de la regla de valoración (10% de valor venal) y a una reducción de 400.000 DEM y una reducción del 40% (en este caso, se aplicó al heredero la reducción personal en Alemania). Por lo cual, el impuesto alemán establece una diferenciación en función del lugar donde radiquen los bienes, que son objeto de la herencia o de una parte de ésta. Cuando las sucesiones, que suponen la transmisión a un o varias personas del caudal relicto del causante, son movimientos de capitales, salvo en los casos en que sus elementos constitutivos se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro.

En este caso, de una persona residente en Alemania en el momento del fallecimiento que deja en herencia a otra persona residente en Francia, bienes situados en los dos Estados miembros y que son objeto de liquidación conjunta del Impuesto de Sucesiones en Alemania, constituye un movimiento de capital.

En dicha sentencia del caso *Jäger*, el Tribunal, apartado 30, señala que las disposiciones nacionales que determinan el valor de un inmueble a efectos de la fijación de la cuota tributaria exigible en el caso de la adquisición de una herencia pueden no sólo disuadir de la compra de bienes inmuebles situados en el Estado miembro en cuestión, tanto como la enajenación de tales bienes a favor de otra persona por un residente en otro Estado miembro, sino que pueden asimismo provocar la disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en el que se encuentran tales bienes (véase, en este sentido, la sentencia *Barbier*, antes citada, apartado 62). En lo que atañe a las sucesiones, la jurisprudencia ha confirmado que las medidas prohibidas por el artículo 56, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquél en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de tales bienes (sentencia *Van Hilten-van der Heijden*, antes citada, apartado 44). Por lo que el Tribunal señala que, en la medida en que dan lugar a que una herencia que comprenda un bien agrícola y forestal situado en otro Estado miembro esté sujeta, en Alemania, a un Impuesto sobre Sucesiones superior al que se devengaría si los bienes incluidos en la herencia estuvieran situados exclusivamente en el territorio de este último Estado miembro, las disposiciones nacionales controvertidas en el asunto principal producen el efecto de restringir los movimientos de capitales, disminuyendo el valor de una herencia que incluya tal bien situado fuera del territorio alemán. Además, se rechaza la alegación del Gobierno alemán, que dicha consecuencia sea el resultado de la coexistencia entre sistemas fiscales nacionales, cuando se basa la disminución del valor en la aplicación exclusiva de la normativa alemana, considerándose que el hecho de sujetar la concesión de ventajas fiscales en materia de impuesto sobre sucesiones al requisito de que el bien adquirido por transmisión *mortis causa* se halle situado en el territorio nacional constituye una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, apartado 35.

La distinción por la diferencia de trato entre bienes agrícolas o forestales situados en Alemania y los situados en los demás Estados, siendo unas situaciones objetivamente comparables, sólo sería justificable por razones de interés general. Cuando la alegación del Gobierno Alemán señaló que la discriminación se basaba en el objetivo de dicha normativa es compensar las cargas particulares que genera el mantenimiento de la función social que cumplen las explotaciones agrícolas y forestales. El Tribunal señaló que si bien no puede descartarse que algunos objetivos relacionados con la prosecución de la actividad de las explotaciones agrícolas y forestales, así como con el mantenimiento del empleo en éstas en caso de transmisión *mortis causa* puedan tener, en sí mismos, en algunas circunstancias y con determinadas condiciones, carácter de interés general y justificar restricciones a la libertad de los movimientos de capitales (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de enero de 2007, *Festersen* (C-370/05), apartado 28). Sin embargo, al no haberse demostrado la necesidad de denegar una valoración favorable, así como otras ventajas fiscales a todo heredero que, a través de una sucesión, adquiera una explotación agrícola y forestal que no esté situada en el territorio alemán -véanse, en este sentido, en relación con una ventaja fiscal limitada a operaciones de investigación realizadas en el Estado miembro interesado, la

sentencia de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, (C-39/04), apartado 23-, y, en relación con una exención del Impuesto sobre Sucesiones reservada a determinadas empresas que mantienen los puestos de trabajo en el territorio del Estado miembro interesado, la sentencia de 25 de octubre de 2007, (C-464/05), *Geurts y Vogten*, , apartado 27). Cuando en relación con el objetivo de evitar que la carga del impuesto sobre sucesiones comprometa la continuidad de la actividad de las explotaciones agrícolas y forestales y, por lo tanto, el mantenimiento de la función social de éstas, ningún elemento del asunto señalado, a juicio del Tribunal, permite apreciar que las explotaciones establecidas en otros Estados miembros no se encuentren en una situación comparable a la de las explotaciones establecidas en Alemania. Así como la dificultad para la transpolación de los criterios de valoración previstos en dicha normativa a los bienes agrícolas y forestales situados en otros Estados miembros, el Tribunal ha señalado que en ningún caso las posibles dificultades encontradas al determinar el valor de un bien situado en el territorio de otro Estado miembro según un procedimiento nacional especial pueden bastar para justificar obstáculos a la libre circulación de capitales como los que se derivan de la normativa controvertida en el asunto señalado, la cual, aparte de dicho procedimiento de valoración, reserva asimismo la aplicación de otras dos ventajas fiscales a los bienes situados en el territorio alemán (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia* (C-334/02), apartado 29. Dicha doctrina jurisprudencial tiene su pleno significado cuando la normativa foral como autonómica condicionan el beneficio fiscal aplicable a las explotaciones agrícolas a estar situadas en su territorio, lo que podría infringir la libre circulación de capitales, salvo que esta justificada en una razón de interés general.

Esta jurisprudencia del T.J.C.E. se limita a determinar el valor de los bienes que conforman una herencia, cuando los bienes no se encuentran en el mismo Estado, si constituye una infracción de la libertad de establecimiento o la libre circulación de capitales desde el punto de vista del causante, haciendo abstracción de la figura del heredero. Donde para determinar el valor de la herencia que se encuentra en dos países, no puede depender el valor de los bienes de la residencia del causante o del país donde estén situados.

En el caso de España. El ciudadano no residente que recibe bienes correspondientes a una herencia de un causante residente en una de dichas Comunidades, no podrá disfrutar de las citadas reducciones al no ser residente en España de conformidad con el artículo 24.2 de la Ley 21/2001, en relación con el artículo 20.4 de la Ley del Impuesto. Por el contrario, sólo podrá disfrutar de las reducciones personales señaladas por el artículo 20.2 de la Ley 29/1987 y por causa de fallecimiento, cuyas cuantías son muy inferiores a las de las Comunidades Autónomas citadas

Habría que distinguir, varios supuestos.

- *Causante no residente, con bienes en España y en el Extranjero:*

El artículo 20.4 de la L.I.S.D. establece que los ciudadanos no residentes tendrán derecho a las reducciones del apartado 2, antes citadas. Las mismas reducciones serán aplicables en el caso de obligación personal de contribuir cuando el sujeto pasivo o el causante fuesen no residentes en territorio

español. De manera que cuando el causante sea un no residente y *el sujeto pasivo (residente)*, sujeto por obligación personal, sólo serán aplicables las reducciones personales de la Ley 29/1987. No a las autonómicas, por lo que el sujeto pasivo queda sometido al patrimonio mundial por los bienes en otro Estado miembro, aunque el valor de los bienes en el extranjero y en España, sería el mismo, por lo que no habría restricción de capitales, de acuerdo a la jurisprudencia citada.

Del mismo modo, cuando el causante es *un no residente* y el sujeto pasivo no residente, no disfrutará el sujeto pasivo de los beneficios fiscales por los bienes comprados en España, cuando el valor de los bienes es el mismo. La jurisprudencia del T.J.C.E limita la consideración de restricción de capitales cuando varíe el valor de los bienes, por la residencia o la situación de dichos bienes, siempre que no estén en un mismo Estado, sentencias del T.J.C.E., de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, de 23 de febrero de 2006, apartado 62, de 23 de febrero de 2006, *Hiltten –van der Heijden*, apartado 45, antes citadas.

- Causante no residente, con todos los bienes en el territorio español:

Si el sujeto pasivo es un residente o un no residente, los bienes se encontrarían en España, no existiendo una restricción a la libre circulación de capitales. En donde, ambos no tendrían derecho a la aplicación de la legislación autonómica, no habiendo restricción de capitales.

- Causante residente - sujeto pasivo residente, con todos los bienes en territorio español, en cuyo caso:

En este caso, no existiría restricción de la libre circulación de capitales, cuando todos los bienes se encuentran en España.

- Causante residente –sujeto pasivo residente, con bienes fuera y dentro de España.

No hay restricción ya que el sujeto pasivo, es gravado por la totalidad de los bienes, teniendo derecho a las reducciones autonómicas.

- Causante residente en España, con bienes en España y en el extranjero:

En este caso, se aplicará la legislación común o autonómica, quedando la aplicación autonómica de acuerdo con la residencia del heredero. No habría restricción si el valor de los bienes tanto si se aplica la normativa común o autonómica, si el valor de los mismos no varía según si está o no en territorio español.

Libre circulación de personas

En España, salvo que el causante sea un no residente, el sometimiento a la legislación autonómica, queda sujeta a si el heredero es o no residente en España. No obstante, el valor de los bienes que componen la herencia no queda condicionado por la residencia del causante. El T.J.C.E. no tiene en

cuenta para determinar el valor de la herencia, según sea la sujeción personal o real del causahabiente, por lo que no hay restricción de capitales por el hecho de que el sujeto pasivo no pueda acceder a las reducciones autonómicas. Solamente considera restricción de capitales, cuando el valor de los bienes que componen una herencia se determina en función de la residencia del causante o de su situación.

No obstante, cuando el causante es un no residente, no pueden producirse los requisitos para que puedan aplicarse las reducciones por la transmisión de la empresa familiar en otro Estado, así como de las participaciones en entidades (no residentes), ya que exige que se trate de personas residentes sometidas al I.R.P.F., lo que infringe la libre de establecimiento y la libre circulación de capitales.

Por otra parte, la no-aplicación a los *no residentes* de las reducciones autonómicas, puede afectar a *la libre circulación de personas*, al hacer menos gravosa la sucesión para el residente que para el no residente

Obligación real y obligación personal de contribuir

Los ciudadanos no residentes, están sometidos en España por obligación real y no pueden acceder las reducciones autonómicas. Cuando el ciudadano residente y no residente, se encuentran en la misma situación objetiva, mientras que todos los bienes estén en España. Aunque, en el supuesto de *obligación personal*, el Estado de residencia es el que tendrá en cuenta su situación personal, y será el que aplique las reducciones personales de gran importancia en este impuesto. Sin embargo, el parentesco, es idéntico para el residente como para el no residente, en relación con el causante.

No obstante, el hecho de que un Estado miembro no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a un residente no es, por regla general, discriminatoria, habida cuenta de las diferencias objetivas entre la situación de los residentes y la de los no residentes, tanto desde el punto de vista de la fuente de los ingresos como de la capacidad contributiva personal o de la situación personal y familiar, sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, apartado 34 y de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*.⁹²⁷ En el caso, por ejemplo, de la sentencia de 6 de julio de 2006(C-346/04) se desprende que el *Sr. Conijn*, que reside en los Países Bajos, percibió en el territorio alemán menos del 90 % de sus ingresos mundiales, no siendo la situación objetivamente comparable. En la sentencia del caso *Gerritse*⁹²⁸, donde el interesado percibía una parte mínima en Alemania de su renta global, no considerándose que estaban en una misma situación objetiva, aunque determinó la existencia de una discriminación por no permitir deducir los gastos profesionales. Además, el Tribunal señaló que en materia de impuestos directos la situación de los residentes y la de los no residentes en un Estado no son comparables, por lo general, ya que los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por un no residente sólo constituyen, habitualmente, una parte de sus ingresos globales, centralizados en el lugar de su residencia, y el lugar en que más fácilmente puede apreciarse

⁹²⁷ Sentencias de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 34, y de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rec. p. I-5451, apartado 23.

⁹²⁸ Asunto C-234/01, de 12 de junio de 2003.

la capacidad contributiva individual de un no residente, resultante de computar el conjunto de sus ingresos y de tener en cuenta su situación personal y familiar, es el lugar en que se sitúa el centro de sus intereses personales y patrimoniales, que coincide, en general, con su residencia habitual (sentencias, de 14 de febrero de 1995, *Schumacker* (C-279/03), apartados 31 y 32; *Gschwind* (C-391/97), apartado 22, y de 16 de mayo de 2000, *Zurstrassen*, C-87/99, Rec. p. I-3337, apartado 21).

No obstante, el argumento de que los residentes están sometidos por el importe del patrimonio mundial de la herencia, frente a los no residentes, que quedan sometidos solamente por los bienes situados en su territorio, puede ser válido en algunos casos. Pero hay que determinar si en otros, esta distinción es desproporcionada, caso de que causante tiene la mayoría o la totalidad de los bienes en territorio español.

Desde un punto de vista subjetivo, la razón de parentesco, no se elimina por que el beneficiario sea un no residente. Ocurre por el contrario, que ello afecta al valor de la herencia, pudiendo desincentivar, no la compra por el causante de bienes en un tercer Estado, sino el cambio de residencia, pero esto ya hemos visto que no constituye una restricción de los movimientos de capital, sentencia de 23 de febrero de 2006, *Hiltten-van der Heijden* (C-513/03), apartados 50 y 51. Sin embargo, las consecuencias tan desproporcionadas afectando a la libre circulación de los herederos así como para los nacionales a la protección a la familia (art. 39 de la C.E). Aunque podría afectar a la libre circulación de las personas, ya que condiciona el beneficio fiscal al no cambio de la residencia en una Comunidad, se pasaría de la exención a la plena sujeción.

Justificación por la coherencia del sistema fiscal

Podría alegarse, al amparo de la autonomía normativa de las Comunidades Autónomas, que se trata de mantener la coherencia del sistema fiscal. Pero el T.J.C.E. ha manifestado de innumerables sentencias que la normativa sobre la fiscalidad directa ha de realizarse respetando el derecho comunitario. Tampoco constituye justificación, la reducción de los ingresos fiscales.

En efecto, se aducen razones de coherencia fiscal, en el sentido de que sólo se conceden los beneficios fiscales a los residentes para favorecer al pariente cercano, el relevo intergeneracional, al minusválido que está a cargo del propio sistema de salud de la Comunidad. Pero idénticas razones existen para favorecer al no residente. Ni puede alegarse la distribución constitucional española de competencias entre el Estado y las CC.AA.

En la sentencia de 26 de octubre de 2006⁹²⁹, la República Portuguesa basaba la exención por reinversión de la ganancia patrimonial, siempre que se invierta en otro inmueble en Portugal, porque estaba justificada por razones de la coherencia del régimen fiscal. En efecto, consideraba que existía una correlación directa entre la ventaja fiscal y la tributación en el marco de una misma imposición, que afecta a un solo y mismo contribuyente. Sin embargo el T.C.E. desestimó tal alegación, pues la finalidad de tener una vivienda habitual,

⁹²⁹, Asunto, C-345/05, apartado 25, sentencia de 26 de octubre de 2006, respecto de la obligación de la adquisición de un inmueble en Portugal para tener derecho a la exención por reinversión en vivienda.

se cumple tanto si se adquiere en Portugal o en otro Estado miembro⁹³⁰. Situación plenamente equiparable, la finalidad de conformar un patrimonio para sufragar los gastos vitales de un discapacitado, se cumple tanto si el donatario es residente como no residente en España. Al igual que en las reducciones por parentesco.

En la sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, el Gobierno Alemán alegó para el distinto valor de los bienes en territorio nacional y en un tercer Estado, la coexistencia entre dos sistemas fiscales nacionales, que fue rechazada por el tribunal, apartado 34, dado el carácter trasfronterizo de las inversiones en bienes inmuebles. Como también se denegó la justificación la dificultad de valoración de los bienes en otro país, ya que podrían pedirse a los contribuyentes los datos precisos, apartado 54. Como tampoco fue admitida la necesidad de la función social de las propiedades agrícolas, que puede ser realizada en territorio no alemán, apartado 51. Al igual que las labores de investigación, sentencia de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier* (C-39/04), apartado 23, o del mantenimiento de puestos de trabajo, sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten*, (C-464/05), apartado 27

b) Reducciones personales “inter vivos”

Los ciudadanos no residentes, no pueden acceder a las reducciones personales y objetivas autonómicas. No obstante, en este caso no existe una restricción de capitales, ya que el valor de la herencia no depende de la residencia del donante. Así, en el caso de la donación de un bien en España por un no residente a un residente, éste quedaría sujeto por obligación personal, se aplicaría la legislación autonómica, y con ello las reducciones.

Del mismo modo, si se dona un bien en España por un ciudadano no residente a un ciudadano también no residente, su valor no varía en función de la residencia del donante.

Distinto es el supuesto de la donación de la empresa familiar, donde el valor de la donación depende de si el donante es o no residente en España, lo que constituye una infracción de la libertad de establecimiento. Si es residente en España, podrá quedar sujeto al Impuesto sobre la Renta y la donación podrá reducirse. Por lo que dicha discriminación en función de si el donante es o no residente, constituye una infracción de la libertad de establecimiento, cuando exista un elemento trasfronterizo, que exista bienes en dos Estados, de acuerdo con lo señalado en la sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C-464/05).

Con relación a la *libre circulación de las personas*. El ciudadano residente, perdería los beneficios fiscales autonómicos si cambia de residencia y queda sometido a obligación real en España. Si en materia de Impuestos directos, el T.J.C.E. ha admitido que la situación de los residentes y la de no residentes, por lo general no son comparables como se señala en la sentencia de 14 de febrero de 1995, *Shumacher*⁹³¹. Esta sentencia, refiriéndose al Impuesto sobre el Patrimonio, el T.J.C.E. declaró que la situación del residente es diferente de la del no residente, en la medida en que normalmente percibe

⁹³⁰ Asunto, C-345/05, apartado 26.

⁹³¹ Sentencia Shumacker, de 14 de febrero de 1995, C-279/93, Rec.p.I-225.

la parte principal de sus ingresos en el Estado de su residencia. Este Estado dispone de toda la información necesaria para apreciar la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, teniendo en cuenta su situación personal y familiar como señala la sentencia *Schumacker*, antes citada, apartado 33. EL T.J.C.E. concluyó que un Estado miembro que no permita a un no residente acogerse a determinadas ventajas fiscales que concede a los no residentes no es, por regla general, discriminatoria, puesto que estas dos categorías de contribuyentes no se encuentran en una situación comparable

Con relación a las “inter vivos”, su base imponible coincide normalmente tanto para residentes y no residentes, no teniendo los no residentes a las reducciones autonómicas para las transmisiones “inter vivos”. Si no existe este tipo de reducciones en la Ley 29/1987, las CC.AA. han creado aquéllas entre parientes cercanos. Reducciones o bonificaciones, que no pueden ser disfrutadas por los “no residentes” establecidas por las Comunidades de Baleares, Madrid, Canarias, Castilla y León, Castillas-La Mancha y la Comunidad Valenciana. Ni a las reducciones objetivas del artículo 20, ni a la bonificación del 50% de las adquisiciones “inter vivos” para los residentes en Ceuta y Melilla, del artículo 23.bis de la citada Ley.

De manera que el donatario no residente en España, beneficiario de un bien inmueble en dichas Comunidades, no podrá verse beneficiado de aquellas reducciones.

Como puede ser la donación de un inmueble, cuando la inversión inmobiliaria de acuerdo a la sentencia del T.J.C.E de 5 de julio de 2005, asunto C-376/03, constituye un movimiento de capitales en el sentido del artículo 1 de la Directiva 88/361/CEE del Consejo, de 24 de junio de 1988, y de la nomenclatura de los movimientos de capitales que figura en el Anexo I de ésta⁹³². Esta inversión está comprendida dentro del ámbito de aplicación de las normas sobre la libre circulación de capitales contenidas en los artículos 56 T.C.E. y siguientes. Las donaciones, también constituyen movimientos de capital, dentro de los movimientos de carácter personal de la Directiva 88/361, están “*las operaciones por las cuales puede transmitirse, en todo o en parte, el patrimonio de una persona, bien en vida de ésta, bien tras el fallecimiento*”, sentencia de 23 de febrero de 2006 (C-513/03), apartado 40.

El art. 56 T.C.E. prohíbe las restricciones de los movimientos de capitales sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 58 T.C.E. De los apartados 1 y 3 de este artículo, se deriva que los Estados miembros pueden distinguir en su derecho fiscal entre los contribuyentes residentes y los contribuyentes no residentes, siempre que esta distinción no constituya ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción de la libre circulación de capitales.

La privación a los “no residentes” de los beneficios fiscales autonómicos a las transmisiones gratuitas e “inter vivos”, no restringe al donante de comprar bienes en un tercer país. Pero dicha privación afecta al valor de la donación, cuando las razones de parentesco y relevo intergeneracional son idénticas, para residentes y no residentes. En este caso, existe claramente una discriminación a los *no residentes* al no poder acceder a estas reducciones “inter vivos”, salvo en los territorios forales, ya que se encuentran en la misma

⁹³² De valor indicativo para definir el concepto de “*movimientos de capitales*”, como establece la sentencia de 23 de septiembre de 2003, *Ospelt y Schlössle Weinssenberg*, C-452/01, Rec. P I-9743, apartado 7.

situación objetiva, debido a que la base imponible es idéntica. Se trata de medidas que no discriminan por razón de la nacionalidad (discriminación directa). Pero que reducen, y en determinados casos, eximen de tributación a los residentes en las adquisiciones gratuitas “inter vivos”, cuando los sujetos pasivos se encuentran en una misma situación objetiva frente a los residentes.

Discriminación sin causa justificada (el relevo intergeneracional es idéntico para residentes y no residentes) y desproporcionada. Sirva como ejemplo, una donación de un inmueble en Madrid a un hijo residente y en documento público, podrá acceder a una 99% de bonificación, frente a la sujeción del 100% si es un no residente. Donde se refleja, la discriminación y la desproporción en el tratamiento.

Sin embargo, no existe una restricción de movimientos de capital, ya que no existe un diferente valor de los bienes, según que el donante sea o no residente, según donde estén situados. Quedarían sujetas las donaciones en España, por obligación personal, para el residente, por obligación real para el no residente respecto a los bienes en nuestro país.

No se impide la compra de bienes en nuestro país o en un tercero por el donante, lo que sí podría afectar a la libre circulación de las personas. Ya que el sujeto pasivo residente, perdería la reducción si cambia de residencia a un tercer Estado.

c) Reducciones a favor de los minusválidos

Mayor inequidad, se produce con relación a los discapacitados. Los *minusválidos no residentes* sólo tendrán derecho a las reducciones “mortis causa” del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, sin tener derecho a las reducciones autonómicas para transmisiones “inter vivos” o “mortis causa” que en una serie de casos suponen la total exención entre parientes cercanos. No existe, en este sentido, una causa de justificación para impedir que tenga derecho a ese beneficio fiscal un discapacitado no residente en España, ni a las reducciones de las Comunidades Autónomas para la formación del patrimonio protegido a que se refiere la Ley 41/2003 para los discapacitados.

En este caso, aunque no se trate de una discriminación directa por la nacionalidad, tampoco está justificada por una razón de interés general que limite la libre circulación de personas recogida en el T.C.E. Si lo que pretendía es proteger a un discapacitado con el beneficio fiscal, igual protección puede realizar con una donación a discapacitado sea o no residente en España. Igualmente, el discapacitado no residente merece igual tratamiento en función de la justificación de la propia reducción.

La medida además, es desproporcionada al variar de la exención del 100% para un residente o hasta un determinado límite cuantitativo, y su no exención, en el caso de un no residente.

Habría que determinar si existe alguna razón de interés general que justifique esta restricción. Y si está justificada, si la restricción es proporcional con el fin perseguido. Sin embargo, no existe, a mi juicio, una causa de justificación, en este sentido, que desmotive las donaciones a un no residente, que afecta directamente a su valor y que podría afectar a la libre circulación de personas, ya que condiciona su establecimiento en los países de la Unión Europea. La sentencia del T.J.C.E. de 26 de octubre de 2006 (C345/05) señaló que el artículo 18 del T.C.E. establece de una manera general el derecho de

todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, que tiene su expresión específica en los artículos 43 (libertad de establecimiento) y 39 (libertad de circulación de los trabajadores), tiene por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier actividad profesional. La citada libertad se opone a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro (véase la sentencia de 15 de septiembre de 2005, *Comisión/Dinamarca*, C-464/02, apartado 34 y la jurisprudencia citada). De manera que las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad aún cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los afectados (sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, C-209/01, apartado 25, y *Comisión/Dinamarca*, antes citada, apartado 35). Por lo que la diferencia de trato, puede disuadir a los minusválidos no residentes de realizar un traslado, cuando las disposiciones relativas a la libre circulación de los trabajadores tiene por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen también a que el Estado de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro (sentencia de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, C-385/00, apartado 79). Los discapacitados no residentes sólo tienen derecho a las reducciones del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, frente a reducciones más amplias en la normativa autonómica, si fueran residentes. Ni podrán disfrutar de las reducciones establecidas para la formación del patrimonio protegido a que se refiere la Ley 41/2003, no existe justificación para impedir que tenga ese beneficio fiscal un discapacitado no residente en España que reúna los requisitos enunciados en la Ley 41/2003. Como ha señalado el T.J.C.E. en la sentencia de 26 de octubre de 2006⁹³³, donde la inversión en Portugal para tener derecho a la deducción, se consideró que afecta a la *libre circulación de personas*. Además, como ya hemos señalado, la medida es desproporcionada.

B) Reducciones Objetivas de las Comunidades en Territorio Común

Si los ciudadanos no residentes tienen derecho a las reducciones a la transmisión de la empresa familiar por causa de muerte, tanto en el derecho foral como en el derecho común. Sin embargo, no pueden disfrutar de las reducciones objetivas autonómicas. Para estudiar dicha consecuencia, debemos partir de las siguientes consideraciones.

1- *La fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros que debe establecerse respetando las libertades de circulación de personas y*

⁹³³, Asunto, C-345/05, apartado 25, sentencia de 26 de octubre de 2006, respecto de la obligación de la adquisición de un inmueble en Portugal para tener derecho a la exención por reinversión en vivienda.

capitales, así como la libertad de establecimiento⁹³⁴. Tanto por la legislación estatal como autonómica.

2- Las reducciones a la transmisión de la empresa familiar afecta a la *libertad de establecimiento*, prohibiéndose las medidas que dificulten a los no residentes en España el acceso y el ejercicio en nuestro país de actividades económicas, así como de los residentes en España para su establecimiento en otro país comunitario. La sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten* (C-464/05), en la que en una sucesión donde la Región flamenca supedita la aplicación de la exención del Impuesto sobre Sucesiones, prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en dicha región, de una manera que existe un trato diferente según se emplee a los trabajadores en ese Estado o en otro Estado miembro. El Tribunal señala en dicha sentencia la prohibición de la discriminación directa o indirecta,⁹³⁵ por lo que el supuesto analizado al realizar una distinción según que la empresa esté (que puede cumplir más fácilmente el requisito) o no establecida. Señala que constituye una discriminación indirecta del derecho de establecimiento del causante. Sin que sirva como argumento de justificación el objetivo de supervivencia de la pequeña y mediana empresa, ya que dicho objetivo puede ser conseguido con la contratación en otro Estado miembro.

3- *Las reducciones autonómicas en sucesiones y donaciones pueden afectar también a la libre circulación de las personas y de capitales, cuando no se refieren al ejercicio de una actividad económica.*

En este sentido, las Comunidades Autónomas no pueden infringir las libertades comunitarias en virtud del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. La sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier* (C-364/01), ya señaló que la herencia constituye un movimiento de capital, por lo que las medidas fiscales que provoquen una disminución del valor de la herencia de un residente en un Estado miembro distinto de aquél en que estén situados los bienes, así como aquellas medidas que determinen el valor de los bienes y puedan disuadir la compra en otro Estado, infringen la libertad de capitales, apartado 62. En el mismo sentido, la sentencia del T.J.C.E. de 23 de febrero de 2006, *Van Hilten-van der Heijden* (C-513/03), así como la sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, donde el valor de los bienes en Francia de un causante es superior a si estuvieran en Alemania, lo que afecta al valor de la herencia, además de disuadir la compra de bienes en otro Estado miembro, apartado 30. Sin que el Gobierno alemán pudiera demostrar la necesidad de la medida en orden al mantenimiento de *la función social* de dichas explotaciones.

Las sucesiones constituyen movimientos de capital como señala la sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier*⁹³⁶, salvo en los casos en que todos los bienes a que se refieran se encuentren situados en el interior de un solo Estado miembro.

⁹³⁴ Véanse, en especial, las sentencias de 11 de agosto de 1995, *Wielockx*, C-80/94, Rec. p. I-2493, apartado 16, y de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rec. p. I-2057, apartado 14.

⁹³⁵ Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, Rec. p. I-6857, apartado 83, y jurisprudencia allí citada.

⁹³⁶ Asunto C-364/01, Rec. p. I-15013, apartado 58.

De la propia Jurisprudencia del T.J.C.E. se deriva que las medidas prohibidas por el artículo 57, apartado 1, del Tratado, por constituir restricciones a los movimientos de capitales, incluyen las que *pueden disuadir* a los no residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de dicho Estado miembro de hacerlo en otros Estados o también, en un supuesto de sucesiones, las que provocan una disminución del valor de la herencia de un residente de un Estado miembro distinto de aquel en el que se sitúan los bienes afectados y que somete a tributación la adquisición por vía sucesoria de los citados bienes⁹³⁷.

4- *Reparto de la poder tributario entre los Estados miembros:* Sin embargo, la sentencia de 23 de febrero de 2006, *van Hilten-van der Heijden* C-513/03, con relación al reparto del poder tributario entre los Estados miembros, señala que una normativa nacional, como la Holandesa, que establece que la sucesión de un nacional de un Estado miembro, fallecido dentro de los diez años posteriores al traslado de su domicilio de dicho Estado miembro al extranjero, está sujeta a tributación como si el nacional en cuestión hubiera continuado residiendo en ese mismo Estado miembro, permitiendo a la vez la deducción de las cuotas recaudadas por el Estado al que el causante trasladó su domicilio, no constituye una restricción a los movimientos de capitales. Ya que *“al prever el mismo régimen impositivo en materia de sucesiones para los nacionales que hayan trasladado su domicilio al extranjero y para los que hayan permanecido en el Estado miembro en cuestión, tal normativa no puede disuadir a los primeros de realizar inversiones en ese Estado miembro desde otro Estado, ni a los segundos de invertir en otro Estado desde el citado Estado miembro, ni, con independencia del lugar donde se encuentren los bienes afectados, puede tampoco disminuir el valor de la herencia de un nacional que haya trasladado su domicilio al extranjero. El hecho de que tal normativa no se aplique a los nacionales domiciliados en el extranjero desde hace más de diez años o a aquellos que nunca tuvieron su domicilio en el Estado miembro en cuestión, carece de pertinencia a este respecto. Dado que la normativa sólo es aplicable a los nacionales del Estado miembro de que se trata, no puede constituir una restricción a los movimientos de capitales de los nacionales de otros Estados miembros”*.⁹³⁸ No se considera, en este sentido, el mero cambio del domicilio fiscal como movimiento de capital.⁹³⁹

Además, respecto a la diferencia de trato, derivada de la normativa holandesa, entre los residentes que son nacionales del Estado miembro en cuestión y los que son nacionales de otros Estados miembros, el T.J.C.E. no considera en orden al reparto de la competencia fiscal, que tales diferencias constituyan discriminaciones prohibidas por el artículo 57 del T.C.E. Al no existir medidas de unificación o de armonización a escala comunitaria, dichas diferencias se derivan de la competencia atribuida a los Estados miembros para fijar, mediante convenios o de forma unilateral, los criterios de reparto de

⁹³⁷ Véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, Rec. p. I-3955, apartado 10; *Trummer y Mayer*, antes citada, apartado 26; de 14 de octubre de 1999, *Sandoz*, C-439/97, Rec. p. I-7041, apartado 19, y *Barbier*, antes citada, apartado 62.

⁹³⁸ Apartado 46 de la sentencia del TJCE, asunto C-513/03.

⁹³⁹ F. ALONSO MURILLO, “La libre circulación de capitales...”, cit, págs 55-73.

su poder tributario⁹⁴⁰. El T.J.C.E. ya ha señalado anteriormente que, en orden al reparto de la competencia fiscal, no deja de ser razonable que los Estados miembros se inspiren en la práctica internacional y en el modelo de convenio elaborado por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (O.C.D.E.), como se señala en el caso de la sentencia de 12 de mayo de 1998 *Gilly*, (C-336/96) apartado 31. Cuando, la normativa de Holanda coincide con los comentarios al modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de sucesiones y donaciones, de donde se desprende que este tipo de normativa se justifica por su finalidad de prevenir una evasión fiscal consistente en que un nacional de un Estado, en previsión de su fallecimiento, traslade su domicilio a otro Estado donde el Impuesto sobre sucesiones sea menor. El artículo 58 no se aplica al mero traslado del domicilio. Tal traslado de domicilio no implica, por sí mismo, la realización de operaciones financieras o de transmisión de la propiedad ni tampoco presenta otras de las características propias de un movimiento de capitales señaladas en el anexo I de la Directiva 88/361. Una normativa nacional, a resultas de la cual se desincentive a un nacional que desee trasladar su domicilio a otro Estado y, por tanto, se obstaculice su derecho a la libre circulación, a juicio del Tribunal, no puede ser calificada, sólo por ese motivo, de restricción a los movimientos de capitales en el sentido del artículo 56 del Tratado. Dicho artículo no se aplica al mero traslado de domicilio de un Estado a otro, ya que tal traslado no implica, por sí mismo, la realización de operaciones financieras o de transmisión de la propiedad ni tampoco presenta otras de las características propias de un movimiento de capital, apartado 49 de la citada sentencia de 23 de febrero de 2006.

5- *Ausencia de discriminación*: Las libertades de circulación de las personas y capitales y la libertad de establecimiento se oponen a las medidas que directa o indirectamente, con independencia de su nacionalidad, restrinjan su ejercicio o disminuyan el valor de una herencia.

De esta forma, en la sentencia de 23 de febrero de 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03), donde Holanda gravaba dentro de los 10 años siguientes a la emigración al extranjero, pero no concede ninguna devolución *ni compensación* por las cuotas recaudadas en el extranjero si son mayores, que es un obstáculo a las sucesiones tras fronteras⁹⁴¹, apartado 19. La normativa holandesa trataba de modo distinto a los nacionales que a los de otros Estados, de forma que el nacional holandés sólo puede evitar la aplicación de dicha disposición renunciando a su nacionalidad, ya que en caso contrario disminuía el valor de la herencia, afectando a la libre circulación de capitales, cuando no podía deducirse las cuotas pagas en otro Estado. Al igual que el caso, *Barbier* (C-364/01), donde el valor de un bien difiere en función de una obligación incondicional sobre el mismo, según que el causante residía o no en un Estado. De manera que aquellas medidas que disuadan de la compra

⁹⁴⁰ Apartado 47 de la sentencia del TJCE, asunto C-513/03. Véanse, en este sentido, en relación con el artículo 48 del Tratado CE (actualmente artículo 39 CE, tras su modificación), la sentencia de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartado 30, y, en relación con los artículos 52 del Tratado CE (actualmente artículo 43 CE, tras su modificación) y 58 del Tratado CE (actualmente artículo 48 CE), la sentencia de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 57

⁹⁴¹ Apartado 19 de la sentencia del TJCE, asunto C-513/03.

de bienes en otro Estado, así como disminuyan el valor de la herencia afecta a la *libre circulación de capitales*, sentencia de 18 de enero de 2008, *Jager*(C-256/06). En el mismo sentido, respecto a la libertad de establecimiento de acuerdo con la sentencia de 25 de octubre de 2007 (C-464/05), antes citada.

Reducciones objetivas

a) Reducciones por la adquisición “inter vivos” de la “empresa familiar”:

Al igual que el artículo 20.6 de la Ley 29/1987 en el ámbito estatal, las Comunidades de Aragón, Baleares, Cantabria, Castilla y León, Galicia, la Rioja, Murcia y la Comunidad Valenciana⁹⁴², han establecido unas reducciones en este sentido.

Estas reducciones “inter vivos” no pueden ser disfrutadas por el no residente, sin que tampoco pueda disfrutar de la reducción del artículo 20.6 de la Ley 29/1987, lo que podría afectar a la libertad de establecimiento.

Libertad de establecimiento:

La sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten* (464/05), estudia la libertad de establecimiento del causante (no del heredero), un ciudadano residente en Bélgica y que es titular de la mayoría de participaciones de dos sociedades establecidas en Holanda. De acuerdo a la normativa de la región Flamenca de Bélgica con relación al Impuesto regional de Sucesiones, tiene competencia para determinar los tipos y las exenciones de dicho impuesto. Dicha normativa establece la exención del Impuesto sobre Sucesiones del valor neto de las empresas familiares (explotada personalmente por el causante y/o su cónyuge, sólo o en colaboración de terceras personas) y de las participaciones en sociedades familiares (domiciliadas en la Unión Europea) que realicen una actividad económica. Donde se condiciona la exención a si la empresa o la sociedad empleó a 5 trabajadores en la Región Flamenca durante los 3 años anteriores al fallecimiento. En el supuesto de la sentencia del caso *Geurts y Vogten* (C464/05), el causante de nacionalidad holandesa y que residía en la Región Flamenca (Bélgica), tenía participaciones en dos sociedades con domicilio en Holanda, cuando la viuda y el hijo (ambos de nacionalidad holandesa y residentes en la citada Región de Bélgica), donde se discutía si las sociedades eran familiares en función de que dichas sociedades emplearon trabajadores en los Países Bajos o en Flandes. Ya que el Impuesto de Sucesiones en la Región Flamenca excluye de la exención (prevista para las empresas que empleen durante 3 años anteriores a la fecha de fallecimiento al menos 5 trabajadores en la citada Región de Bélgica) cuando se contraten en otro Estado miembro. Al tratarse de un ciudadano holandés que por el traslado de su domicilio reside en un Estado

⁹⁴² Artículo 132.1 del Decreto Legislativo 1/2005, de la Comunidad de Aragón (95%); artículo 22 de la Ley 22/2006, Baleares (95%); artículo 1.7 de la Ley 11/2002 introdujo en la legislación de la Comunidad de Cantabria; artículo 22 del Decreto legislativo 1/2006, de Castilla y León (99%); artículo 1 de la Ley 7/2002, Galicia (99%), artículo 10 de la Ley 6/2007, La Rioja (99%); artículo 3.º de la Ley 11/2007, Murcia (99%); artículo 10.bis de la ley 13/1997, Comunidad Valenciana (95%).

miembro, Bélgica, y que es titular de la mayoría de las participaciones en sociedades establecidas en otro Estado miembro, desde dicho traslado está comprendido dentro de la libertad de establecimiento.

Cuando, los efectos de una normativa fiscal en materia de sucesiones están entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de circulación establecida por el Tratado (sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier* C-364/01, apartado 75).

El artículo 43 del T.C.E. señala que, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 48, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales.

Como señala la sentencia, *Geurts y Vogten* (464/05), apartado 18, al imponer la normativa de la región Flamenca como requisito para la exención del Impuesto sobre Sucesiones, prevista para las empresas familiares, el empleo de un determinado número de trabajadores en una zona del Estado miembro en cuestión durante los tres años anteriores a la fecha de fallecimiento del causante, trata de modo diferente al propietario de una empresa de este tipo y, tras su fallecimiento, a sus herederos, según dicha empresa emplee a los trabajadores en ese Estado miembro o en otro Estado miembro.

Cuando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, prohíbe la discriminación directa, es decir, una norma de un Estado miembro que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio social de las sociedades de las que son accionistas dichos sujetos pasivos es, en principio, contraria al artículo 43 CE (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, apartados 30 y 31). Lo cual es importante, ya la normativa autonómica reserva la reducción las sociedades domiciliadas en cada Comunidad. Así como también prohíbe la discriminación indirecta.

En este sentido, puede decirse de la norma de un Estado miembro que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del lugar en el que la sociedad propiedad de dichos sujetos pasivos emplea durante un determinado período de tiempo a un determinado número de trabajadores. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en materia de libertad de establecimiento, las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el

domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado (sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión*, C-156/98, apartado 83, y jurisprudencia allí citada). Por lo que la normativa del Región Flamenca, que condiciona la concesión de la ventaja que prevé el haber empleado, durante un determinado período, a un determinado número de trabajadores en el territorio de una región del Estado miembro de que se trata, requisito que, indiscutiblemente, puede cumplir más fácilmente una sociedad ya establecida en dicho Estado miembro. Por lo cual, apartado 23, asunto *Geurts y Vogten*, esa norma que introduce, para conceder una ventaja fiscal, una discriminación indirecta entre los sujetos pasivos basada en el criterio del lugar en el que hayan empleado a un determinado número de trabajadores durante un determinado período, discriminación que puede obstaculizar el ejercicio de la libertad de establecimiento de dichos sujetos pasivos. Por el mero hecho de la necesidad del empleo de trabajadores en esa Región, sin necesidad de establecimiento, existe discriminación, ya que las empresas cuyo domicilio social se encuentre en otro Estado miembro puedan beneficiarse de la ventaja fiscal de que se trata cuando empleen en el primer Estado miembro al número de trabajadores exigido. Salvo que esta discriminación este justificada con el cumplimiento de por razones de interés general o si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado (siempre que la medida sea adecuada para garantizar la realización de un objetivo y no vaya más de lo necesario para alcanzarlo).

En el referido caso de *Geurts y Vogten* (464/05), apartado 27, para el Tribunal no ha considerado, que el Gobierno Belga haya demostrado la necesidad de reservar la exención controvertida a las empresas denominadas “familiares” que mantienen un determinado número de empleos en el territorio del Estado miembro en cuestión. En efecto, en el citado caso, en relación con el objetivo de evitar que el gravamen que recae sobre las herencias ponga en peligro la continuidad de las empresas familiares y, con ello, de los puestos de trabajo que proporcionan, las empresas que tienen su domicilio social en otro Estado miembro se encuentran en una situación comparable a la de las empresas establecidas en el primer Estado miembro. Además, en cuanto a los controles fiscales, pues la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), no se aplica al impuesto sobre sucesiones, basta destacar que esta dificultad no puede justificar la denegación absoluta de las ventajas fiscales controvertidas, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden sólo cuando los empleos de que se trate cumplen los requisitos establecidos por el Derecho belga (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, C-451/05, , apartado 98).

La libertad de establecimiento que establece el artículo 43 T.C.E. reconoce a los nacionales comunitarios el acceso y ejercicio de actividades económicas en las mismas condiciones que las fijadas por la legislación del

Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales. Del mismo modo en el supuesto de acogida. Así, las sentencias del T.J.C.E. de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02), apartado 42, y de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding* (C-471/04), apartado 30⁹⁴³, donde se señala que la libertad de establecimiento supone el aseguramiento de un trato nacional en el Estado miembro de acogida. Por lo que la diferencia de trato de las plusvalías en Portugal al tener que invertir el dinero en un inmueble en Portugal viola la libertad de circulación de las personas y de establecimiento, así como exigir para la bonificación del impuesto sobre sucesiones en Bélgica por la contratación de trabajadores en dicho país⁹⁴⁴.

Con relación a la no-aplicación a los no residentes de las reducciones por la adquisición “*inter vivos*” de la empresa familiar, debe considerarse dicha medida viola la libertad de establecimiento garantizada por la normativa comunitaria. Cuando el donante, no residente, no puede reunir los requisitos establecidos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, al no estar sujeto al Impuesto sobre la Renta por sus actividades fuera España. De manera que el valor de los bienes del donante en España, sería diferente si residiera en nuestro país, al aplicarse la reducción. Por lo cual, se dificulta su establecimiento en España. Además, no existe una razón de interés general que justifique dicha diferenciación, ya supervivencia de la empresa familiar debería considerarse vigente, con independencia de donde se ejerzan las actividades. Tampoco, la medida puede ser el resultado de la aplicación del poder tributario de los Estados miembros.

Del mismo modo, la no-aplicación de la reducción por la transmisión de las participaciones en entidades no residentes, se infringe la libertad de establecimiento, al discriminar las sociedades por razón de su residencia, de su nacionalidad.

En otro sentido, el Tribunal de Justicia admitió por vez primera en la sentencia *Marks & Spencer*, antes citada, que, para apreciar la compatibilidad de una legislación fiscal con las libertades fundamentales, debía tomarse en consideración el principio del reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sentencia de 11 de marzo de 2004, apartado 46⁹⁴⁵. Sin embargo, tuvo también cuidado de precisar y delimitar los requisitos para la aplicación de este principio.

Aunque podría señalarse que la no-aplicación a los ciudadanos “*no residentes*” viene determinado por la Ley 21/2002, que ha cedido la capacidad normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en relación residentes a las Comunidades Autónomas. Pero dicha normativa no puede infringir el derecho comunitario.

b) Reducciones “mortis causa” de empresas individuales, de negocios profesionales y de participaciones en entidades:

Los ciudadanos comunitarios no residentes, españoles o no, no tienen derecho a disfrutar de las reducciones autonómicas de las Comunidades de

⁹⁴³ Sentencias de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec.p. I-2409, apartado 42, y de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Rec.p. I-2107, apartado 30

⁹⁴⁴ Sentencia de 25 de octubre de 2007, asunto C-464/05.

⁹⁴⁵ Sentencia de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rec. p. I-2409), apartado 46.

régimen común⁹⁴⁶, pero sí a la reducción del 95% establecido por el artículo 20 de la Ley 29/1987, así como a las reducciones de las Comunidades forales, por lo que no puede hablarse de infracción de la libertad comunitaria de establecimiento.

Sin embargo, si la empresa está situada en España y el causante es un no residente, no pueden cumplirse los requisitos que sobre dirección de actividad y del porcentaje de ingresos que exige la Ley 19/1991, sobre el Patrimonio, para poder aplicar la reducción estatal o autonómica. Del mismo modo, cuando el causante (residente o no residente) es titular de las participaciones en una sociedad no residente en España, no podrán cumplirse igualmente los requisitos para poder aplicar la reducción (dirección y porcentaje de ingresos en España). Cuando las participaciones sociales deben ser de entidades, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, con la discriminación correspondiente por razón de la sede de la sociedad, es decir, por su nacionalidad, apartados 19 y 20 de la sentencia de 25 de octubre de 2007 (C-464/05).

En este sentido, la imposibilidad de beneficiarse por parte de los no residentes de las citadas reducciones para las adquisiciones “mortis causa”, así como en el caso de adquisiciones “inter vivos” en los casos citados, contraviene la legislación comunitaria en materia de libertad de establecimiento. Ya que si permite un trato más beneficioso al adquirente de una empresa familiar, viene motivado por el objetivo de mantener su supervivencia. Circunstancia que ocurre tanto para los residentes como para los no residentes, donante o causante. Por lo que no está justificada una discriminación de este tipo que va en contra de la libertad de establecimiento y libre circulación de capitales.

c) Reducciones a la transmisión “mortis causa” e “inter vivos” del Patrimonio Histórico:

Si las Comunidades forales no tienen reducciones para las adquisiciones de este tipo, los no residentes pueden disfrutar del derecho a las reducciones “mortis causa” por este motivo en territorio común a través de lo preceptuado en el artículo 20.2 de la Ley 29/1987. Sin embargo, no podrán disfrutar de las reducciones de las Comunidades Autónomas establecidas por la transmisión del patrimonio por actos “mortis causa”, como en Baleares, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Madrid y la Comunidad Valenciana⁹⁴⁷. Aunque, no debería

⁹⁴⁶ Artículo 4 de la ley 3/2004, Andalucía (99%); Artículo 131.3 del Decreto Legislativo 1/2005, de la Comunidad de Aragón (96%); artículo 12 de la Ley 15/2000, Asturias (99%); artículo 6 de la Ley 22/2006, Baleares (95%); artículo tercero de la Ley 2/2004; Canarias (99%); artículo 1.3 de la Ley 11/2002, Cantabria (98%); artículo 7 de la Ley 17/2005, Castilla-La Mancha (99%); artículo 22 del Decreto legislativo 1/2006, de Castilla y León (99%); artículo 2 de la Ley 21/2001, Cataluña (95%); artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2006, Extremadura (100%); artículo 2 de la Ley 3/2002, Galicia (99%); artículo 5 de la Ley 6/2007, La Rioja (99%); artículo 3.uno de la Ley 7/2007, Madrid (95%); artículo 2.uno de la Ley 11/2007, Murcia (99%); artículo 10.bis de la ley 13/1997, Comunidad Valenciana (95%).

⁹⁴⁷ Art. 9 de Ley 22/2006, la Baleares (99%); artículo 1.4 de la Ley 11/2002, Cantabria (95%) artículo 19 del Decreto legislativo 1/2006, de Castilla y León (99%); artículo 2 de la Ley 21/2001, Cataluña (95%); artículo 3.uno de la Ley 7/2007, Madrid (95%); artículo 10.bis de la Ley 13/1997, Comunidad Valenciana (25-95%).

considerarse que existe discriminación ya que los ciudadanos no residentes pueden acceder a la reducción de la Ley 29/1987. Aunque existe una restricción de capital, ya que no se reconoce el derecho a la reducción de los bienes culturales en el extranjero.

Distinto es el supuesto, además, de las reducciones para las adquisiciones “inter vivos” establecidas por las Comunidades de Baleares y Cantabria⁹⁴⁸, que condicionan la reducción a los bienes en España, ya que los no residentes no pueden acceder a estas reducciones ni a la establecida por la Ley del Impuesto en su artículo 20.7 de la Ley 29/1987⁹⁴⁹. Por lo cual, podría plantearse si constituye una restricción de capital, en el supuesto del donante residente a favor de un residente de un bien cultural en el extranjero, en cuyo caso no se aplicaría la reducción, ya que el bien no se encuentra en nuestro país, aunque se aplicaría la normativa autonómica. Sin embargo, se aplicaría la reducción, si estuviera en España, por lo que se disuade de la compra en un tercer Estado, lo cual constituye una restricción. Si la donación de un bien en España por un ciudadano residente, al coincidir la residencia y la situación del bien, no habría elemento tras fronterizo, con independencia de la residencia del donatario. Finalmente, si la donación fuera por el donante no residente de un bien cultural en España, se aplicaría la reducción si el donatario también es residente, por lo que no habría restricción.

Con relación a la posición del donatario. Si las personas *no residentes* en España tienen derecho a la reducción “mortis causa” y estatal del artículo 20.2 de la Ley 29/1987 por la adquisición del patrimonio histórico o cultural. En las adquisiciones “inter vivos” de dicho patrimonio, como en las reducciones autonómicas, los residentes no pueden tener derecho a dicha reducción, aumentando la base liquidable del Impuesto. Las personas residentes en dichas Comunidades, son las que podrán beneficiarse de las reducciones en las adquisiciones “inter vivos”, circunstancia que no ocurre para los *no residentes* que no pueden beneficiarse de la reducción del 95% por la adquisición “inter vivos” de la “empresa familiar” o por la adquisición del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas, artículo 20, apartados 6 y 7 de la Ley 29/1987, con relación al apartado 4.

En este sentido, la no-aplicación a *los no residentes* de la reducción por la adquisición de un patrimonio histórico y cultural en la normativa autonómica, afectaría al valor de la donación, pero no existe una restricción de capitales para el donante, salvo en el caso de que no puedan beneficiarse de dicha reducción los bienes en el extranjero. La no-aplicación al ciudadano no residente, no está justificada por una razón de interés general. Ya que el no residente tiene las mismas obligaciones que el residente respecto a dicho patrimonio, en cuanto a su conservación y limitaciones a la exportación, de acuerdo con el artículo 46 de la Constitución Española, con relación a la Ley 6/1985, sobre el Patrimonio.

Además, no existe una justificación objetiva para el trato discriminatorio en las adquisiciones “*inter vivos*”, siendo que los residentes y no residentes se encuentran en la misma situación. Por otra parte, esta diferencia es desproporcionada ya que de la exención se pasa a la plena sujeción al

⁹⁴⁸ Art. 26 Ley 22/2006, de Baleares; art. 1.8 de la ley 11/2002, Cantabria.

⁹⁴⁹ Art. 25 de Ley 22/2006, la Baleares (99%); artículo 1.8 de la Ley 11/2002, Cantabria (95%).

gravamen, y discriminatoria, cuando se permite la reducción en el estatal por causa de fallecimiento.

d) Reducción a 5 años del mantenimiento de la adquisición “mortis causa” de la empresa familiar y de la vivienda habitual del causante:

La Ley 29/1987 ha establecido un plazo de mantenimiento del valor de la inversión de 10 años en las reducciones por las transmisiones “mortis causa” a las que tienen derecho “los no residentes”. Mientras que los residentes en las Comunidades Autónomas, como en las Comunidades de Andalucía, Aragón, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Cataluña, Galicia, Madrid, Murcia, La Rioja y la Comunidad Valenciana, han visto reducido dicho plazo a 5 años⁹⁵⁰.

Ya hemos señalado en Capítulos anteriores, que en la legislación estatal y autonómica con relación a la transmisión “mortis causa” de la empresa familiar, no se exige la continuación de la actividad. Basta el mantenimiento del valor durante el plazo de 10 años. La reducción del citado plazo para los residentes en las Comunidades, supone un aumento del valor de la empresa al reducir el plazo para su posible venta. Al mismo tiempo, podría interpretarse como una medida fiscal que disuade del establecimiento en otro país. Una restricción, cuando las reducciones autonómicas se aplican en general a las empresas o sociedades radicadas en una Comunidad Autónoma. Sin embargo, cuando no existen, este tipo de circunstancias, no existe una verdadera restricción, por lo que debería interpretarse como una ayuda de Estado.

Con relación a la vivienda habitual, ya que la adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual del causante, solamente esta condicionada a su mantenimiento en el patrimonio del adquirente durante 10 años, la reducción del plazo aumenta su valor. De manera que la reducción del citado plazo, no beneficia los ciudadanos no residentes, que no pueden beneficiarse de la normativa autonómica.

La Comunidad de Andalucía⁹⁵¹, sin embargo, al igual que las Comunidades forales, exigen que la vivienda adquirida “mortis causa” sea la habitual del adquirente, en concordancia con el mandato constitucional, lo que justifica el beneficio fiscal, beneficio que no puede disfrutar el ciudadano no residente, precisamente porque no tiene su domicilio en dicha vivienda. Las Comunidades como Baleares, Cantabria, Canarias, Cataluña, Madrid, La Rioja, por el contrario, han reducido a 5 años el plazo de mantenimiento⁹⁵², cuando no exigen que la vivienda sea la habitual del adquirente y sólo puede ser disfrutada por los residentes. Cuando dicha reducción está simplemente condicionada al mantenimiento de su valor.

⁹⁵⁰ El artículo 4 de la Ley 12/2006, Andalucía, ha mejorado la reducción con el establecimiento de 5 años; Artículo 131.3 del Decreto Legislativo 1/2005, de la Comunidad de Aragón (96%); artículo 8 de la Ley 22/2006, Baleares (95%); artículo 1.3 de la Ley 11/2002, Cantabria (98%); artículo 7 de la Ley 17/2005, Castilla-La Mancha (99%); artículo 22 del Decreto legislativo 1/2006, de Castilla y León (99%); artículo 2 de la Ley 21/2001, Cataluña (95%); artículo 2 de la Ley 3/2002, Galicia (99%), artículo 5 de la Ley 6/2007, La Rioja (99%); artículo 3.uno de la Ley 7/2007, Madrid (95%), artículo 2.uno de la Ley 11/2007, Murcia (99%); artículo 10.bis de la ley 13/1997, Comunidad Valenciana (95%).

⁹⁵¹ Art. 9 de la Ley, 10/2002 con una reducción del 99,99%;

⁹⁵² Art. 4 de la Ley 22/2006, Baleares (100%); artículo 1.4 de la Ley 11/2002, Cantabria; Canarias, D. Adicional 23ª ley 2/2004; art. 2 de la ley 21/2001, Cataluña; artículo 3.uno de la Ley 7/2007, Madrid (95%); art. 5.4 de la Ley 6/2007, La Rioja.

Distinta ha sido la solución en las adquisiciones “inter vivos”. Donde el requisito de la habitualidad de la vivienda, sí se exige en la normativa autonómica (lo que determinaría que la residencia, fuera una causa que determinara la distinta situación del no residente, que no puede cumplir el requisito de habitualidad). Así, en la reducción por la donación de dinero para la compra de la vivienda habitual o de la donación de una vivienda, que en las Comunidades Autónomas está condicionada a ser la vivienda habitual del adquirente, en este caso se respeta el derecho constitucional de acceso a la vivienda. Pero se puede infringir la libertad de circulación de personas, ya que se dificulta al residente para un cambio de residencia a España. Debido a la donación de un inmueble a un no residente o de dinero para ser la vivienda habitual en España, no disfruta de la reducción. Aunque la situación del no residente, es distinta de la del residente.

e) Ampliación del porcentaje de reducción o deducción de las adquisiciones “mortis causa” de la empresa familiar.

Las Comunidades de Andalucía (99%), Aragón (96%), Asturias (99%), Canarias (99%), Cantabria (98%), Castilla-La Mancha (99%), Castilla y León (99%), Extremadura (100%), Galicia (99%), La Rioja (99%), Madrid (95%) y Murcia (99%), han incrementado el porcentaje de reducción establecido por la Ley 29/1987, hasta su práctica exención.⁹⁵³

En este caso se ven afectadas las libertades de establecimiento y de prestación de servicios, no obstante, el no residente tiene derecho al disfrute de una reducción semejante y recogida en el artículo 20.2 en relación con el apartado 4 del mismo artículo 20 de la Ley, en un importe de la casi exención, 95% de reducción, por lo que podría considerarse como ayuda de Estado. Aunque la medida fiscal tiene como efecto, la disminución del valor de la herencia, al aplicar una menor reducción al valor de dicha herencia y puede interpretarse que se dificulta la libertad de establecimiento del no residente (causante) en España. Al mismo tiempo que al condicionarse la reducción autonómica con relación a las sociedades residentes en la propia Comunidad, se restringe la libertad de establecimiento del causante, sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten* (C-464/05), además de constituir una discriminación por la nacionalidad.

f) Ampliación del porcentaje de reducción o deducción por adquisición “mortis causa” de la vivienda habitual, cantidades por seguros de vida y del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

⁹⁵³ Artículo 4 de la ley 3/2004, Andalucía (99%); Artículo 131.3 del Decreto Legislativo 1/2005, de la Comunidad de Aragón (96%); artículo 12 de la Ley 15/2000, Asturias (99%); artículo 6 de la Ley 22/2006, Baleares (95%); artículo tercero de la Ley 2/2004; Canarias (99%); artículo 1.3 de la Ley 11/2002, Cantabria (98%); artículo 7 de la Ley 17/2005, Castilla-La Mancha (99%); artículo 22 del Decreto legislativo 1/2006, de Castilla y León (99%); artículo 2 de la Ley 21/2001, Cataluña (95%); artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2006, Extremadura (100%); artículo 2 de la Ley 3/2002, Galicia (99%); artículo 5 de la Ley 6/2007, La Rioja (99%); artículo 3.uno de la Ley 7/2007, Madrid (95%); artículo 2.uno de la Ley 11/2007, Murcia (99%); artículo 10.bis de la ley 13/1997, Comunidad Valenciana (95%).

Las Comunidades de Andalucía, Asturias, Baleares, Canarias, Cantabria y Extremadura han incrementado el porcentaje de reducción correspondiente a la adquisición de la vivienda habitual del causante.⁹⁵⁴ Del mismo modo, la Comunidad Balear ha incrementado las cuantías máximas exentas correspondientes a los seguros de vida, al igual que Cantabria, Cataluña y Madrid⁹⁵⁵. Con relación al patrimonio cultural, la Comunidad de las Islas Baleares ha incrementado el porcentaje hasta el 99%, al igual que Castilla y León, cuando se limita a los bienes en territorio español, que infringe la libre circulación de capitales.

Estas reducciones afectarían a los herederos, pero dado que la *persona no residente* tiene derecho a las reducciones por razón de seguro de vida, bienes culturales y vivienda habitual, previstas en el artículo 20.2.b) y c) de la Ley 29/1987, no se consideraría que existe una violación de la normativa comunitaria. Cuando tampoco existe una restricción de capitales. Aunque existe una pérdida del valor de la herencia, ya que aumenta la base liquidable sometida a tributación, y por tanto, al valor de la herencia. Estando los residentes y no residentes en una misma situación objetiva, ya que se refieren a bienes concretos, no existiendo una causa de justificación de interés general que habilite a ese distinto tratamiento. Sin embargo, los no residentes no podrán beneficiarse de las reducciones por la transmisión “inter vivos” del patrimonio cultural, establecidas en las Islas Baleares con un 99% y en Cantabria con un 95%, ni la establecida en el artículo 20.7 de la ley estatal, lo que afecta directamente a la libre circulación de capitales, al condicionarse el beneficio fiscal a la adquisición de bienes en territorio español.

g) Nuevas reducciones autonómicas

• Donación de dinero para la adquisición de la vivienda habitual del donatario:

En este caso, los no residentes no tienen derecho a la reducción establecida por las Comunidades de Aragón, Baleares, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, La Rioja, Murcia.⁹⁵⁶ Con lo que debe considerarse que se infringe la libertad de circulación de las personas. Además, la legislación de Canarias exige que el donatario tenga su residencia en dicha Comunidad, coherente con el punto de conexión interno de la Ley 21/2001, pero que puede infringir dicha libertad, así como de la Rioja que exige la residencia (para padres e hijos).

Si es coherente con el reparto interno de la cesión del gravamen realizado por la Ley 21/2001, ello no significa que se respeta la normativa comunitaria, ya que el no residente no tendrá derecho a esta reducción, por lo

⁹⁵⁴ Art. 9 de la Ley 10/2002, Andalucía; art. 13 de la Ley 6/2006 (entre el 95%-99%); art. 4 de la Ley 22/2006, Baleares (100%); artículo 3 de la Ley 2/2004 (99%); artículo 1.4 de la Ley 11/2002, Cantabria (98%); art. 1 del D. legislativo 1/2006 (95%-100%), Extremadura.

⁹⁵⁵ Art. 5 de la Ley 22/2006, Baleares (12.000€); art. 1 de la Ley 11/2002, Cantabria (100% de las cantidades que marque la de responsabilidad civil de vehículos de motor; Cataluña en el art. 2 de la Ley 21/2001 (9.380 €); Madrid, art. 3 de la Ley 11/2007 (9.200€);

⁹⁵⁶ Aragón, art. 132.2 D. legislativo 1/2005 (95% hasta 30.000€); Baleares, art. 29 de la ley 22/2006 (57%); Canarias, art. 4 de la Ley 2/2004 (85%-95%); Castilla y León, art. 27 del D. Legislativo 1/2006 (99%); Cataluña, art. 13 de la ley 17/2007 (95%); Galicia, art. 53 de la Ley 14/2006 (95%); La Rioja, art. 12 de la Ley 6/2007 (100%)

que podría afectar a la libre circulación de personas, al dificultar el establecimiento de su residencia en España, ya que afecta al coste tributario del dinero donado.

La donación de un dinero en España a un no residente, constituiría un trato discriminatorio (no por la nacionalidad), ya que la norma no diferencia de una manera directa entre nacionales y no nacionales. Sino que podría realizarse una discriminación indirecta, afectando a la libre circulación de personas intracomunitaria, ya que el no residente debe pagar el correspondiente impuesto. Lo que determina que la donación sea menos atractiva y afecta a la libre circulación de personas. Debido a que el gravamen al no residente y la exención al residente, dificulta la entrada del sujeto pasivo del territorio nacional. Además, las cuantías en Canarias aumentan cuando el donatario tiene la condición de minusválido, circunstancias que también acompañan al minusválido no residente.

La normativa de la Rioja en el artículo 11 de la Ley 6/2007, establece una reducción del 100% de las donaciones de dinero para la adquisición de la vivienda habitual del adquirente siempre que la vivienda esté situada en dicha Comunidad, lo que infringe la libertad de circulación de personas y capitales, al condicionar el beneficio fiscal a fijar la residencia en dicha Comunidad, como hemos visto para el caso portugués en la sentencia del T.J.C.E. de 23 de febrero de 2006, constituyendo una restricción de salida.

- *Donación de un inmueble para primera vivienda habitual del donatario*

El no residente, no puede acceder a este tipo de reducciones, lo que podría afectar a la libre circulación de personas protegidas por el T.C.E. El que no sea residente en una Comunidad, no justifica que se incremente el coste fiscal al no residente que puede tener intención de establecerse en la misma. Las Comunidades de Baleares, Cataluña, Canarias, Castilla y León, La Rioja, Murcia, han establecido este tipo de reducción⁹⁵⁷.

En otro sentido, el artículo 27 de la Ley de las Islas Baleares, 22/2006, exige que la vivienda habitual esté situada en territorio español. Mientras La Rioja y Murcia, exigen que la vivienda esté situada en dicha Comunidad, lo que concuerda con el reparto de la cesión establecido por la Ley 21/2001, pero podría infringir las libertades comunitarias, al variar el valor del bien en función de su situación, sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*.

En relación con la donación de la vivienda habitual, el artículo 28.a) del Decreto Legislativo 1/2006, señala que la vivienda debe estar situada en uno de los municipios de la Comunidad de Castilla y León, si bien con los requisitos del artículo 9.1 (menos de 10.000 habitantes, no cercanos a las ciudades), que puede justificarse para evitar la despoblación del medio rural, pudiendo existir una causa de interés general con relación a la posible infracción de las libertades comunitarias.

⁹⁵⁷ Art. 27 de la ley 22/2006, Baleares (57%); Castilla y León, art. 28 del Decreto Legislativo 1/2006 (99%); Canarias, D. Adicional 24ª de la Ley 2/2004 (100%); Castilla y León, art. 28 del D. Legislativo 1/2006 (80%); La Rioja, art. 13 de la Ley 6/2007 (hasta el 100%); Murcia, art. 2.tres de la Ley 12/2006 (99%).

Distinto caso es la transmisión “mortis causa” de una vivienda que debe estar situada en una Comunidad Autónoma, como establece el artículo 3.2 de la Ley 2/2004, de Canarias, ya que no parece que respeta el reparto del poder tributario establecido por la Ley 21/2001. Aunque el no residente tendría derecho a la reducción del artículo 20 de la ley 29/1987, pero no concuerda con la libre circulación de personas, ya que igual justificación ocurre en el caso de una adquisición de una vivienda en otro país comunitario y disuade de su compra.

- *Donación de dinero para la constitución o adquisición de una empresa individual o negocio profesional o para la adquisición de participaciones en entidades:*

*La Comunidad de Islas Baleares*⁹⁵⁸ ha establecido una reducción del 57% de las cantidades donadas con tal motivo de la que no puede disponer el no residente, con la posible infracción del derecho de establecimiento, al dificultar el acceso del no residente a la constitución y gestión de empresas. Aunque dicha ley, permite la constitución en otro Estado comunitario. Pero disminuye el valor de la donación, ya que se debe soportar la carga tributaria correspondiente sin ningún tipo de reducción. En el mismo sentido cabe señalar de la Comunidad de Castilla y León, si bien en este caso si que parece clara la infracción, con la exigencia del requisito de que la empresa individual o negocio profesional debe de estar situada en Castilla y León, de acuerdo a la sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C-464/05), antes citada, y si fueran participaciones, que tenga su domicilio social en dicha Comunidad, lo que infringe la libertad de establecimiento. Ya que dificulta el establecimiento del no residente y la salida del sujeto pasivo residente, contraviniendo lo señalado en las sentencias de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie Du Saillant*, apartado 42, y de 23 de febrero de 2006, *Kieller Holding*, apartado 30. Cuando la discriminación del domicilio de las sociedades que afecta al lugar de su sede (su nacionalidad).

- *Donación de dinero a los discapacitados:*

Las Comunidades en las adquisiciones “mortis causa” han incrementado las reducciones a favor de los minusválidos, como Andalucía, Aragón, Baleares, Canarias, Cantabria, Castilla y León, Cataluña, Extremadura, Galicia, Madrid, que la C. Valenciana ha extendido a las transmisiones “inter vivos”. Bien a través de bonificaciones como en Asturias, o estableciendo una reducción como en Castilla-La Mancha (95%).⁹⁵⁹

⁹⁵⁸ Baleares, art. 30 de la Ley 22/2006 (57%),

⁹⁵⁹ Art. 1 de la ley 3/2004; Andalucía (reducción variable); Art. 131.2 Aragón (100%), Asturias, art. 7 de la ley 11/2006; Baleares, art.3 de la Ley 22/2006; Canarias, art. 2º de la ley 2/2004; Cantabria, art. 1 de la Ley 11/2002 (50.000 a 200.000€); Castilla y León, art. 17 D.Legislativo (125.000 a 225.000€); Castilla-La Mancha art. 9 de la Ley 17/2005 (95% de reducción); Cataluña, art. 2 de la ley 21/2001 (245.000 - 285.000€); Extremadura, art. 11 del D.legislativo 1/2006(60.000-180.000€); art. 3 de la Ley 14/2004(108.200-216.400€); Madrid, art. 3 de la Ley 6/2007 (55.000 a 153.000€); V. Valenciana, art.12.bis de la ley 13/1997(120.000-240.000€; 99% > 65% minusvalía- o en las adquisiciones “inter vivos”.

Por otra parte, la Comunidad de Castilla y León, ha establecido una reducción del importe de la donación en un 100%, 95% en Castilla-La Mancha, 99% en Baleares, realizada al patrimonio protegido de las personas con discapacidad, constituido al amparo de la Ley 41/2003. Cuando estamos en una misma situación objetiva, los residentes y no residentes, por lo que la discriminación podría afectar a la libre circulación de personas. Cuando constituye una diferenciación desproporcionada, de la exención en un caso a la plena sujeción.

De manera que de acuerdo con la Ley 21/2001 sólo puede ser disfrutada por las personas residentes. Sin embargo, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 41/2003, la masa patrimonial, es decir, el *“patrimonio protegido, queda directamente vinculada a la satisfacción de las necesidades vitales de la persona con discapacidad. Los bienes y derechos que forman ese patrimonio, que no tiene personalidad jurídica propia, se aíslan del resto del patrimonio personal de su titular–beneficiario, sometiéndolos a un régimen de administración y supervisión específico. Y añade que “es un patrimonio de destino, en cuanto que las distintas aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares”, y que sus beneficiarios han de ser “exclusivamente las personas con discapacidad conforme al concepto que de ellas ofrece la Ley.”*

Esta reducción no aplicable a las donaciones para la formación de un patrimonio no protegido de un no residente, al igual que la discriminación de los minusválidos *“no residentes”* que no pueden acceder a las reducciones autonómicas, viola claramente las libertades comunitarias, la libertad de circulación de las personas, constituyendo una restricción de salida. Ya que no existe un motivo de interés general que lo justifique, así como sus consecuencias son desproporcionadas.

h) Casos especiales:

- *Suelo rústico protegido:* El artículo 12 de la Ley 22/2006, de la Comunidad de las Islas Baleares, establece una reducción autonómica del 95% por la adquisición *“mortis causa”* de un terreno en un área de suelo rústico protegido, o en área de interés agrario. Para lo cual es necesario que el 33% del terreno tenga estas características, estableciéndose la reducción en la citada proporción, además de la condición de residente. Además, el apartado 2 de dicho artículo establece la misma reducción por la transmisión de participaciones en sociedades cuyo activo esté constituido por terrenos de idénticas características. Reducciones aplicables a los terrenos situados en dicha Comunidad, discriminándose el suelo protegido en el extranjero.

Pero esta discriminación, que no distingue entre residentes nacionales y residentes no nacionales, podría, en determinados casos, ser compatible con el Tratado como señala la sentencia T.J.C.E. de 23 de septiembre de 2003, asunto C-452/01, apartado 37.

En este sentido, si bien el artículo 295 T.C.E. no cuestiona la facultad de los Estados miembros para adoptar un régimen de adquisición de la propiedad inmobiliaria que establezca medidas específicas para las transacciones relativas a los terrenos agrícolas y forestales, dicho régimen no puede eludir

las reglas fundamentales del Derecho comunitario y en especial las de no-discriminación, libertad de establecimiento y libertad de movimientos de capitales, como señala la sentencia del T.J.C.E. de 6 de noviembre de 1984.⁹⁶⁰

En concreto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el alcance de las medidas nacionales que regulan la adquisición de la propiedad inmobiliaria no afecta a una actividad económica, debe examinarse a la luz de las disposiciones del Tratado relativas a los movimientos de capitales, como señala la sentencia de 5 de marzo de 2002, *Reisch* y otros.⁹⁶¹

La limitación a las libertades fundamentales puede estar aceptada si persigue un interés general, apartado 38 de la misma sentencia de 23 de septiembre de 2003, como conservar la población agrícola, mantener una distribución de la propiedad de la tierra que permita el desarrollo de explotaciones viables y el cuidado armónico del espacio y de los paisajes y favorecer un uso razonable de las tierras disponibles, luchando contra la presión inmobiliaria y previniendo los riesgos naturales, constituyen objetivos sociales, apartado 39⁹⁶². Estos objetivos corresponden a los de la política agrícola común, que, según el artículo 33 CE, apartado 1, letra b)], que persigue “*garantizar [...] un nivel de vida equitativo a la población agrícola*” y en cuya elaboración deben tenerse en cuenta, con arreglo al apartado 2, letra a), del citado artículo, “*las características especiales de la actividad agrícola, que resultan de la estructura social de la agricultura y de las desigualdades estructurales y naturales entre las distintas regiones agrícolas*”⁹⁶³.

Siempre que la medida sea proporcionada con dicha finalidad, apartado 41 de la misma sentencia del asunto C-451/01, de apoyo y de desarrollo de una agricultura viable, sobre la base de consideraciones sociales y relativas a la ordenación del territorio, implica que los terrenos destinados a la agricultura mantengan su uso y que sigan explotándose en condiciones satisfactorias.

• *Explotaciones agrarias*: Diversas Comunidades tienen establecida una reducción relativa a las explotaciones agrarias. Si bien, el objetivo de apoyo y de desarrollo de una agricultura viable, sobre la base de consideraciones sociales y relativas a la ordenación del territorio, implica que los terrenos destinados a la agricultura mantengan su uso y que sigan explotándose en condiciones satisfactorias. En tales circunstancias, la reducción debería garantizar que la transmisión de los terrenos agrícolas no dé lugar al cese de su explotación ni a una utilización que presente un riesgo de incompatibilidad con su destino duradero a las necesidades de la agricultura. Mientras el requisito de proporcionalidad, podría ajustarse a la exigencia de residencia del sujeto pasivo en determinados casos, ya que sería necesario y proporcionado, controlar la evolución de la estructura de la propiedad agrícola fijándose determinados objetivos.

Sin embargo, la legislación de la Comunidad de Castilla y León ha establecido como requisito para su disfrute, que las explotaciones se

⁹⁶⁰ Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de noviembre de 1984, Fearon, 182/83, Rec. p. 3677, apartado 7, y Konle, antes citada, apartados 7 y 22.

⁹⁶¹ Asuntos acumulados C-515/99, C-519/99 a C-524/99 y C-526/99 a C-540/99, Rec. p. I-2157, apartados 28 a 31).

⁹⁶² Sentencia T.J.C.E. de 23 de septiembre de 2003, asunto C-452/01

⁹⁶³ Apartado 40 de la sentencia C-452/01, de 23 de septiembre de 2003.

encuentren en dicha Comunidad⁹⁶⁴. Esta exigencia para tener derecho a la reducción de que la explotación esté situada en la Comunidad ha sido recientemente declarada contraria a la libre circulación de capitales por el T.J.C.E. en la sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger* (256/06), donde en el caso de una sucesión en Alemania de un ciudadano residente en Francia y que recibía una finca heredada y situada en Francia, explotada con fines agrícolas y forestales. En el que se privó al sujeto pasivo por la Administración fiscal alemana de la reducción del 40% por la finalidad de dicha explotación, y que habría tenido derecho si hubiera estado situada en Alemania. Lo que produjo como resultado la disminución del valor de la herencia, con una diferencia de trato según que el bien estuviera o no situado en Alemania, sin que el mantenimiento de la función social que cumplen las explotaciones forestales y agrícolas sea necesario su realización únicamente en Alemania, apartado 52. Las dificultades de valoración de los bienes en otros países tampoco es causa de restricción de la libertad de circulación de capitales, apartado 55. En el mismo sentido, las sentencias del T.J.C.E. de 25 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten* (C-464/05), apartado, 27; 25 de enero de 2007, *Fertersen*, (C-370/05), apartado 28; y de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, (C-39/04), apartado 23.

Castilla y León exige la condición de agricultor profesional del causante, mientras Cataluña⁹⁶⁵, exige la condición de que el beneficiario sea un *agricultor profesional*, en cuyo caso, estaría afectada la libertad de establecimiento, ya que puede ser disfrutada por las personas no residentes, que no pueden acceder a dicha condición. Además, deberá respetarse los requisitos anteriormente señalados para ser compatible la reducción con el T.C.E. Por otra parte, el artículo 9.2 de la Ley 17/2007 ha establecido la reducción del 95% en Cataluña de la adquisición por el causahabiente de la titularidad de la participación en una persona jurídica de las mencionadas en el artículo 6 de la Ley 19/1995 (cooperativa o sociedad agraria de transformación) y que es titular de una explotación agraria. En este caso, igualmente, para que las participaciones en dichas sociedades obtengan el derecho a la reducción, deben estar formadas por agricultores profesionales, residentes, de manera que las participaciones de entidades no residentes no darán derecho a la reducción.

• *Fincas de dedicación forestal*: La Ley 10/2007, de Cataluña, en su artículo 10, establece una reducción para las *fincas de dedicación forestal* incluidas en terrenos incluidos en un espacio de interés natural, con la obligación de permanencia de la titularidad durante el plazo de 10 años siguientes a la muerte del causante. Dicha reducción, por tanto, sólo puede ser disfrutada por los ciudadanos residentes, así como por los terrenos existentes en dicha Comunidad, debiendo hacerse las observaciones ya señaladas en relación con la posible violación de la libre circulación de capitales, de acuerdo a las sentencias del T.J.C.E., de 18 de enero de 2008, *Jäger* (C-256/06); de 25 de octubre de 2007, *Geurts y Vogten* (C-464/05), apartado, 27; 25 de enero de

⁹⁶⁴ Art. 21 del D. legislativo 1/2006, reducción del 99%.

⁹⁶⁵ Art. 9 de la Ley 17/2007, de 21 de diciembre.

2007, *Fertersen*, (C-370/05), apartado 28; y de 10 de marzo de 2005, *Laboratoires Fournier*, (C-39/04), apartado 23.

i) Exigencia de que la actividad económica, el domicilio fiscal y social permanezcan en la Comunidad: Autónoma, así como que la reducción corresponde a entidades domiciliadas en la Comunidad

En las reducciones objetivas creadas por las Comunidades Autónomas, se ha establecido de manera muy frecuente, condicionar la reducción a la transmisión de la empresa familiar al mantenimiento de la actividad económica en la propia Comunidad y/o el mantenimiento del domicilio social y fiscal en la misma.

Habría que distinguir:

1.- Exigencia del mantenimiento de la actividad económica en la Comunidad.

2.- Que la empresa o sociedad tenga su domicilio social y fiscal en la propia Comunidad en el momento de la transmisión para tener derecho a la reducción.

3.- Mantenimiento de domicilio social y fiscal en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión.

1.- Exigencia del mantenimiento de la actividad en la Comunidad, después de la transmisión.

La Comunidad de Canarias⁹⁶⁶, en una mejora de la reducción estatal, por tanto incompatible con la reducción estatal del artículo 20, exige que la actividad económica, dirección y control de la empresa individual radiquen en Canarias y se mantengan durante 10 años. Lo que imposibilita la aplicación al residente de la normativa estatal, cuando la Ley 21/2001 ha establecido este tipo de reducciones para ampliar el número de beneficiarios. Además, impide su aplicación a las empresas que realicen la actividad fuera de la Comunidad y en otro país Comunitario, lo que infringe claramente el artículo 43, al discriminar a las empresas de otro Estado miembro, sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (464/05), apartado 23.

La obligación del mantenimiento de la actividad económica en la propia Comunidad, también se ha establecido para la transmisión de participaciones en entidades. La Comunidad de Aragón, condiciona en el artículo 131.3 del Decreto Legislativo 1/2005, la reducción del 96% del valor de las participaciones en entidades cuya actividad económica, dirección y control radiquen el territorio de la Comunidad de Aragón, a la permanencia durante cinco años de que dicha actividad económica, su dirección y control en dicha Comunidad. Lo que infringe la claramente la libertad de establecimiento al dificultar el ejercicio en otro Estado miembro, ya que exige el mantenimiento de

⁹⁶⁶ Art. 3 de la ley 2/2004, en el caso de la aportación de una empresa, negocio o participaciones adquiridos se aporten a una sociedad, deberá desarrollar la actividad y mantener la dirección y control en Canarias.

la actividad económica en la propia Comunidad para disfrutar de la reducción, lo que influye en el valor de las participaciones y en el valor de la herencia, desalentando el derecho de establecimiento en otro Estado del causante, apartado 14, *Geurts Vogten*. Si lo que se pretende es la supervivencia de la empresa, ésta puede realizarse igualmente en otro país comunitario, sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C464/05), antes citada, apartado 27⁹⁶⁷. Distintos son la gestión y control, que puede considerarse como punto de conexión para determinar la sujeción al sistema tributario español, de acuerdo con el artículo 8.1.c) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁹⁶⁸. Estas Comunidades infringen la libertad de establecimiento en el ámbito constitucional, artículo 139 de la C.E. (ya que las reducciones sustituyen a las estatales), como comunitario, artículo 43 del T.C.E. Ya que la libertad comunitaria de establecimiento no sólo prohíbe toda medida que dificulte al no residente el acceso o ejercicio de actividades no asalariadas en otro Estado, así como la adquisición de participaciones en empresas situadas en el mismo. Si no que, además, prohíbe el establecimiento de medidas fiscales que dificulten la salida de sus residentes y su establecimiento en otro Estado miembro.

De manera que las reducciones autonómicas anteriormente enunciadas, que condicionan su aplicación a que realice o se mantenga la actividad económica en la propia Comunidad, infringen la libertad de establecimiento establecida en el artículo 43 del T.C.E.

Sin que exista un objetivo de interés general que justifique tal restricción, que además debería ser adecuado para alcanzar dicho objetivo perseguido y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo, apartado 82 de la sentencia de 11 de octubre de 2007, asunto C-451/05⁹⁶⁹

2.- Que la empresa ejerza su actividad en la Comunidad o que el *domicilio social y fiscal se encuentre en la propia Comunidad* en el momento de la transmisión lucrativa.

a') *Empresa individual que ejerza la actividad en la propia Comunidad y tenga su domicilio fiscal en la misma*: la Comunidad de Asturias condiciona la aplicación de la reducción a que la empresa ejerza la actividad en su territorio, al igual que Canarias, Murcia y la Rioja⁹⁷⁰. En el caso de que se aplique la reducción únicamente para las empresas que ejerzan la actividad en la propia Comunidad, no constituye un medio coherente, de acuerdo con la jurisprudencia del T.J.C.E., para delimitar el poder tributario entre los Estados miembros. Si la empresa realiza la actividad en una de esas Comunidades y en un país comunitario se vería afectada la libertad de establecimiento, de manera que la no aplicación de la reducción afectaría directamente a dicha

⁹⁶⁷ Sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* C-464/05.

⁹⁶⁸ Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español

⁹⁶⁹ Véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas, Manninen, apartado 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, apartado 32, y Comisión/Dinamarca, apartado 46, y la sentencia de 5 de julio de 2007, Comisión/Bélgica, C-522/04, Rec. p. I-0000, apartado 47).

⁹⁷⁰ Art. 12 de la Ley 15/2002 (Asturias); art. 3 de la Ley 2/2004 (Canarias); art. 5.1 de la Ley 6/2007 (La Rioja); art. 3 de La ley 11/2007 (Murcia).

libertad, ya que dificultaría el establecimiento en otro país para el residente en España y en nuestro país para el no residente. De acuerdo con la sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten*(C464/05), donde el ciudadano residente en la Región Flamenca de Bélgica que tenía la titularidad de participaciones en entidades residentes en Holanda, donde el valor de la herencia variaba en función de la aplicación de la reducción de su valor según que contrataran trabajadores en dicha Región, declaró infringida dicha libertad de establecimiento de una manera indirecta. En este caso se infringe la libertad de establecimiento del artículo 43 de una manera directa.

La supervivencia de la pequeña y mediana empresa se realiza ejerciendo la actividad en una Comunidad u otro Estado, sentencia del T.J.C.E. de 25 de octubre de 2007 (C-464/05), apartado 27.

Para el ciudadano no residente, con independencia de que no puede ser beneficiario de las reducciones autonómicas, vería limitada su libertad de establecimiento si se niega la reducción respecto de una empresa con actividad económica intracomunitaria, en una Comunidad y en un tercer Estado miembro. Del mismo modo, para el ciudadano residente, si en una mejora de la reducción estatal como Canarias, si no puede aplicar la reducción por el ejercicio de la actividad económica de una empresa en otra Comunidad, podría verse afectado su libertad de establecimiento sancionada en el artículo 139 de la C.E., ya que esta sustituye a la estatal.

Distinto es el supuesto en que se exige que el *domicilio fiscal y/o social de la empresa se encuentre dentro de la Comunidad*, ya que constituye un medio de reparto de la potestad tributaria de los Estados miembros, no existiendo normativa comunitaria en este sentido. Aunque habría que determinar si se respeta la normativa comunitaria sobre libertad de establecimiento, como veremos en el siguiente apartado.

b') *Sociedad que debe ejercer su actividad*: La Comunidad de Aragón exige, como he citado anteriormente y con relación a la adquisición de entidades, que éstas ejerzan su actividad y tengan su dirección y control en dicha Comunidad, lo que discrimina a las sociedades que no ejercen la actividad en dicha Comunidad, sentencia del T.J.C.E. de 25 de octubre de 2007 (C-464/05). En el mismo sentido, la Comunidad de Canarias exige que la actividad se realice en dicha Comunidad, con lo que las entidades que no ejercen la actividad en su territorio no generan el derecho de reducción, afectando a la libertad de establecimiento del sujeto pasivo no residente. Así como, al sujeto pasivo residente que no puede ejercitar la reducción con respecto a entidades que no realizan la actividad económica en su territorio. Violación de la libertad constitucional de establecimiento, además, en ambas Comunidades, cuando sustituyen ambas a las estatales.

c') *Que la entidad debe tener su domicilio fiscal y social en una Comunidad*:

Las Comunidades de Andalucía (domicilio social y fiscal), Aragón (dirección y control), Canarias (dirección y control), Castilla-La Mancha (domicilio fiscal), Galicia (centro de gestión de empresa o domicilio social), Murcia (domicilio fiscal y social), La Rioja (domicilio fiscal y social), condiciona el beneficio fiscal a que la transmisión gratuita se refiera a participaciones sociales en sociedades cuyo domicilio fiscal y social se encuentre en la propia Comunidad

(entidades residentes)⁹⁷¹. En este caso, podría tratarse del resultado de la aplicación de la normativa sobre reparto interno de la potestad tributaria entre las Comunidades Autónomas, de acuerdo con la Ley 21/2001 en relación la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y sobre Sociedades, que debería suponer una discriminación del derecho comunitario. Pero serían aplicables las mismas observaciones anteriores, si se condiciona la aplicación del beneficio fiscal al ejercicio de la actividad en la propia Comunidad Autónoma. Además, podría afectar a la libertad constitucional de establecimiento.

En este sentido, el condicionamiento de un beneficio fiscal al domicilio de una sociedad va en contra del T.C.E. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una norma de un Estado miembro que consagra una diferencia de trato entre sujetos pasivos basada en el criterio del domicilio social de las sociedades de las que son accionistas dichos sujetos pasivos es, en principio, contraria al artículo 43 T.C.E. (véase, en este sentido, la sentencia del asunto *Baars*, antes citada, apartados 30 y 31). En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en materia de libertad de establecimiento, las normas de igualdad de trato no sólo prohíben las discriminaciones patentes por razón de la nacionalidad, o el domicilio social por lo que se refiere a las sociedades, sino también cualquier forma encubierta de discriminación que, aplicando otros criterios de distinción, produzca, de hecho, el mismo resultado, sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión* (C-156/98), apartado 83, y la jurisprudencia allí citada.

Como señala la sentencia de 14 de diciembre de 2006, asunto C-170/05, el domicilio social, en el sentido del artículo 48 del T.C.E., sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado, véase la sentencia de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros* (C-397/98), apartado 42, y la jurisprudencia citada.

Sin embargo, una medida fiscal que limita el beneficio a las entidades residentes, disuade el establecimiento de las entidades residentes en un tercer Estado, así como dificulta el establecimiento en dicho Estado de las entidades no residentes, cuando se restringe la obtención de financiación en el Estado que aplica dicha medida.

Estas sociedades que tienen su domicilio en otro Estado, ven dificultado su derecho a ejercer su derecho de establecimiento en otro Estado miembro, directamente o mediante la creación de una filial, sucursal o agencia, participando de forma estable y continua en la vida económica de otro Estado miembro distinto de su Estado de origen y obtengan beneficios, favoreciendo de este modo la interpretación económica y social en el interior de la Comunidad en el ámbito de las actividades por cuenta propia, apartado 63 de la sentencia de 11 de octubre de 2007, *Elisa* C-451/05, y apartado 18 de la sentencia, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04).

En este sentido, las participaciones del causante en una entidad no residente, no darán derecho a reducción en la citada normativa autonómica, afectando al valor de la herencia, constituyendo una restricción de su libertad de establecimiento, de acuerdo con la sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten*, apartado 17, ya que los efectos de la normativa fiscal en

⁹⁷¹ Ley 12/2006 (Andalucía); D. Legislativo 1/2005 (Aragón); Ley 2/2004 (Canarias); Ley 17/2005 (C.La Mancha); Ley 3/2002 (Galicia); Ley 11/2007 (Murcia), Ley 6/2007 (La Rioja).

materia de sucesiones están entre las consideraciones que un nacional de un Estado miembro puede válidamente tener en cuenta a la hora de decidir ejercer o no la libertad de establecimiento. Por lo que una medida de este tipo, que trata de modo diferente al propietario de una empresa y, tras su fallecimiento, a sus herederos, apartado 18, es contraria al artículo 43 del T.C.E. La supresión del beneficio fiscal a sociedades residentes en otro Estado miembro, limitaría el derecho de establecimiento de un ciudadano español (causante) en el citado Estado. Del mismo modo, que el causante no residente no puede cumplir con los requisitos establecidos por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio para poder aplicar las reducciones por participaciones al no estar sometido al Impuesto sobre la renta, lo que determina un diferente valor según que las entidades sean o no residentes, o en función de la residencia del causante, sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier* (C-364/01). Cuando el objetivo de la medida a favor de la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas, no depende del domicilio social de la sociedad, estando las empresas residentes y no residentes en la misma situación, apartado 27, sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten*.

Podría alegarse que, la aplicación de una medida fiscal sobre la base de si la sociedad tiene su domicilio en la propia Comunidad Autónoma, puede ser el resultado de la aplicación del reparto del poder tributario entre los Estados miembros, por la coexistencia de dos sistemas fiscales, como señaló el Gobierno alemán, apartado 34 de la sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger* (C-256/06). Sin embargo, como señala la citada sentencia, apartados 30 y 31, cuando se trata de un ciudadano residente que realiza inversiones en una entidad no residente, existe un elemento tras fronterizo y que no puede dar lugar a una discriminación por una medida fiscal nacional. Dicha medida infringe el citado artículo 43.

Por otra parte, el ciudadano residente o no residente que hereda unas acciones de una sociedad que tiene su domicilio en el extranjero, no tendrán derecho a las reducciones autonómicas, ya que se aplica solamente el beneficio fiscal a las entidades residentes. Además, la aplicación de la reducción a las entidades residentes en una Comunidad, limitando el beneficio fiscal a los ciudadanos residentes con relación a las entidades residentes en la propia Comunidad, podría discriminar a las entidades que tienen su domicilio fiscal en otra Comunidad. Ello constituiría una discriminación cuando se trata de reducciones análogas, que elimina la aplicación estatal, existiendo un distinto tratamiento en función del domicilio de la sociedad, lo que afectaría a la libertad de establecimiento del artículo 139 de la C.E.

El ciudadano residente en una Comunidad es tratado de una manera diferente en función del domicilio de la sociedad cuyas participaciones se transmiten, cuando su situación es objetivamente comparable, lo que podría afectar al valor de la herencia y su cuota a pagar, circunstancia que podría infringir el principio de igualdad tributaria del artículo 31 de la C.E.

3.- Mantenimiento de domicilio social y fiscal en la propia Comunidad durante un plazo después de la transmisión.

La Comunidad de Andalucía ha establecido la obligación de mantener el domicilio fiscal y social en la propia Comunidad, al igual que Aragón (la

dirección y control), Asturias, Canarias (dirección y control), Castilla-La Mancha, Castilla y León, Extremadura, Galicia (centro de gestión), La Rioja y Murcia⁹⁷², lo que parecería ser una consecuencia lógica del reparto de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas, ya que la medida fiscal sólo se aplica a las participaciones de las entidades residentes en dicha Comunidad. Aunque, la exigencia del mantenimiento del domicilio fiscal en la propia Comunidad, aunque no impide el ejercicio de una actividad en otra, puede dificultar la libertad de establecimiento desde el punto de vista constitucional.

Sin embargo, desde el punto de vista comunitario, la libertad de establecimiento ampara las disposiciones nacionales que son de aplicación a la posesión, por un nacional del Estado miembro de que se trate, de una participación tal en el capital de una sociedad establecida en otro Estado miembro que le confiere una influencia real en las decisiones de dicha sociedad y le permite determinar las actividades de ésta⁹⁷³, apartado 13 de la sentencia de 23 de octubre de 2007, *ley Volkswagen* (C-112/05).

En estas reducciones autonómicas, tanto “inter vivos” como “mortis causa”, se exige que el domicilio fiscal de la empresa y el domicilio fiscal y social de la sociedad se mantengan en la propia Comunidad Autónoma de referencia durante un plazo, que afecta a la libertad de establecimiento. Se trataría, en principio, de una discriminación por razón de la sede, cuando el T.C.E. prohíbe la discriminación directa o indirecta, o bien es el resultado del reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros de la Unión Europea.

El Reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados Miembros:

Las Comunidades Autónomas pueden regular como reducciones “propias”, las reducciones a la transmisión de la “*empresa familiar*”, *siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate*. Además, las Comunidades Autónomas podrán regular las reducciones a la referida “adquisición de la empresa familiar”, establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla, como reducciones “análogas”.

Pero el artículo 24 de la Ley 21/2001, ha cedido a las Comunidades Autónomas el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones producido en su territorio, y considera producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los sujetos pasivos residentes en España, cuando el causante o donatario sean residentes en su Comunidad. Si además de este requisito se une que la empresa esté domiciliada en la propia Comunidad, ello infringe la

⁹⁷² Ley 12/2006 (Andalucía); D. Legislativo 1/2005 (Aragón); Ley 15/2002 (Asturias); Ley 2/2004 (Canarias); Ley 17/2005 (C.La Mancha); D. Legislativo 1/2006 (Castilla y León); D. Legislativo 1/2006 (Extremadura); Ley 3/2002 (Galicia); Ley 11/2007 (Murcia); Ley 6/2007 (La Rioja).

⁹⁷³ Véanse, en particular, las sentencias de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 22; de 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 31, y de 13 de marzo de 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rec. p. I-0000, apartado 27.

libertad de establecimiento del artículo 43 del T.C.E., al discriminarse según la sede de la sociedad, al mismo tiempo que influye en el valor de las participaciones del causante según que la entidad sea o residente, sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger*, apartado 31.

Si desde el punto de vista del reparto del poder tributario, sí pudiera parecer coherente que se exija el requisito de domiciliación con relación a las reducciones “propias” de acuerdo con el citado artículo 24, domiciliación en la Comunidad, en razón de que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma, no parece coherente que se restrinja su ampliación en las reducciones análogas. Ya que en este último supuesto, el artículo 24 las admite para manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por el Estado o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla. Por lo que podrían ser contrarias al propio artículo 24, al mismo tiempo que afectar a la libertad constitucional de establecimiento.

La exigencia del *mantenimiento del domicilio fiscal o social en el territorio de la Comunidad*, que condiciona la aplicación del beneficio fiscal a dicho mantenimiento constituye una restricción de la libertad de establecimiento. En este sentido se manifiesta la sentencia del T.J.C.E. de 18 de enero de 2006, C-104/2006. Si el artículo 12.1 T.C.E. establece que, “*En el ámbito de aplicación del presente Tratado, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en el mismo, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad.*” En materia del reparto de la potestad tributaria, el T.J.C.E. admitió por primera vez en el caso *Marks & Spencer*⁹⁷⁴ que para apreciar la compatibilidad de una legislación fiscal con las libertades fundamentales, debía tomarse en consideración el principio de reparto equilibrado de la potestad tributaria. Con los requisitos para la aplicación del citado principio, al igual que la sentencia de 11 de marzo 2004, *De Lasteyrie du Saillant* (9/02)⁹⁷⁵. Donde el Estado alemán sostenía que la normativa impugnada se basaba en el reparto de competencias en materia tributaria entre el “*Estado de salida*” y el “*Estado de destino*”, de manera que la potestad del “*Estado de salida*” pudiera gravar las plusvalías de participaciones en sociedades de capital deriva que dichas plusvalías han sido generadas regularmente por la actividad de la sociedad en este Estado, apartado 32.

Sin embargo, la propia sentencia de 11 de marzo 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, en su apartado 40, establece como contenido del principio de libertad de establecimiento, que los nacionales de un Estado miembro puedan establecerse en otro Estado miembro, que comprende el acceso a actividades por cuenta propia y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas en las condiciones fijadas para sus propios nacionales⁹⁷⁶. Con el propósito de asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, y que se opone, asimismo, a que el Estado miembro de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus

⁹⁷⁴ Sentencia 13 de diciembre de 2005, asunto C-446/03.

⁹⁷⁵ Asunto C-9/02, Rec. P. I 2409, apartado 46.

⁹⁷⁶ Ver sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, 270/83, Rec. p. 273, apartado 13; de 29 de abril de 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rec. p. I-2651, apartado 22, y de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartado 27

nacionales, como señala la sentencia de 13 de abril de 2000, *Baars* (C-251/98), apartado 28, y la jurisprudencia allí citada.

Incluso, una restricción a la libertad de establecimiento de escaso alcance o de poca importancia está prohibida por Tratado⁹⁷⁷, apartado 43, de la sentencia del asunto *Lasteyrie du Saillant*, antes citada. Esta prohibición se aplica a las disposiciones fiscales, según reiterada jurisprudencia⁹⁷⁸.

Además, también se produce una prohibición de restringir tal libertad en el Estado de salida, quedando prohibidas las medidas que produzcan un efecto disuasivo respecto de los contribuyentes que desean instalarse en otro Estado miembro. En el caso de la sentencia *Lasteyrie du Saillant*, el contribuyente que quiere trasladar su domicilio fuera del territorio francés, queda sometido a un tratamiento desfavorable en comparación con la persona que mantiene su residencia en Francia, lo que puede disuadir al traslado⁹⁷⁹. En el mismo sentido, las sentencias de 24 de mayo de 2007, C-157/05, *W. L. Holböck*, apartado 29, 23 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer*, C-446/03, apartado 31, así como la de 12 de septiembre de 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, apartado 42.

El domicilio fiscal en un determinado Estado, constituye el punto de conexión de las sociedades y al reparto de la potestad tributaria de los Estados miembros, a través de sus legislaciones nacionales y los Convenios de doble imposición, pero ello no debe ser motivo de discriminación. En este sentido, aquellas Comunidades que condicionan el beneficio fiscal al mantenimiento de la actividad o del domicilio fiscal durante un período de tiempo, restringen la libertad de establecimiento al disuadir el cambio de residencia de una sociedad. Sin que pueda alegarse el resultado de una disminución de los ingresos fiscales⁹⁸⁰, aunque se podía alegar que lo que se pretende se pretende es preservar la *coherencia del sistema fiscal*⁹⁸¹. Si se ha concedido un beneficio fiscal, se establece su sujeción durante un determinado plazo para compensar tal beneficio. Sin embargo, para que pueda admitirse dicho argumento debe existir un gravamen específico que someta a tributar el beneficio fiscal otorgado, circunstancia que no ocurre en el caso estudiado, sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann* (C-204/90), apartados 21 a 23, y de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, (C-300/90), apartados 14 a 20.

⁹⁷⁷ Véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, antes citada, apartado 21, y de 15 de febrero de 2000, *Comisión/Francia*, C-34/98, Rec. p. I-995, apartado 49).

⁹⁷⁸ Véanse las sentencias de 14 de febrero de 1995, *Shumacker*, C-279/93, Rec. p. I-225, apartado 21; *ICI*, antes citada, apartado 19, y de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartado 32.

⁹⁷⁹ Sentencia C-9/02, apartado 46.

⁹⁸⁰ Sentencias *ICI*, antes citada, apartado 28, y de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, asuntos acumulados C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 59). En consecuencia, la mera pérdida de ingresos sufrida por un Estado miembro a causa del traslado del domicilio fiscal de un contribuyente a otro Estado miembro en el que la normativa tributaria es distinta y, en su caso, más beneficiosa para el contribuyente, no puede, por sí misma, justificar una restricción al derecho de establecimiento.

⁹⁸¹ Tribunal de Justicia admitió, con el fin de preservar el nexo entre el carácter deducible de las primas y la imposición de las cantidades adeudadas por los aseguradores en virtud de los contratos de seguro, que la posibilidad de deducir fiscalmente las primas se sometiera al requisito de que dichas primas se pagaran en este Estado (sentencias *Bachman*, antes citada, apartados 21 a 23, y de 28 de enero de 1992, *Comisión/Bélgica*, C-300/90, Rec. p. I-305, apartados 14 a 20).

Respeto a las Libertades Fundamentales:

En la sentencia de 26 de octubre de 2006, *Comisión/Portugal* (C-345/05), el T.J.C.E. señaló respecto de la normativa nacional portuguesa que exigía para el goce del beneficio fiscal de la exención de la plusvalía por la reinversión en un inmueble situado en Portugal. Infringía el artículo 18 T.C.E., que enuncia de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, que tiene una expresión específica en los artículos 43 T.C.E., por lo que respecta a la libertad de establecimiento como señala la sentencia de 7 de septiembre de 2006⁹⁸², y 39 T.C.E., por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores. Los artículos 39 T.C.E. y 43 T.C.E. se oponen a una normativa nacional, que supedita el disfrute de la exención del impuesto sobre las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles destinados a vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de los miembros de su unidad familiar a la condición de que los ingresos obtenidos se reinviertan en la adquisición de bienes inmuebles situados en territorio portugués.

El conjunto de disposiciones del Tratado de la C.E. relativas a la libre circulación de personas y de establecimiento tiene por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro, como así también señala la de sentencia de 15 de septiembre de 2005⁹⁸³.

Las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su país de origen para ejercer su derecho a la libre circulación constituyen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad aún cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados.⁹⁸⁴

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, aunque por su tenor, las disposiciones relativas a la libre circulación de los trabajadores tengan por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen también a que el Estado de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro, como señala la sentencia de 12 de diciembre de 2002⁹⁸⁵.

Lo mismo ocurre con las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento. En efecto, según la referida jurisprudencia, si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor literal, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una

⁹⁸² Sentencia de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-0000, apartado 22

⁹⁸³ Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2005, *Comisión/Dinamarca*, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 34 y la jurisprudencia citada).

⁹⁸⁴ Sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 25, y *Comisión/Dinamarca*, antes citada, apartado 35.

⁹⁸⁵ Sentencia de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 79.

sociedad constituida de conformidad con su legislación, sentencias del T.J.C.E. de 11 de marzo de 2004 y 23 de febrero de 2006⁹⁸⁶.

Es evidente que el contribuyente que decide proceder a la venta del inmueble utilizado como vivienda que posee en Portugal a fin de trasladar su domicilio al territorio de otro Estado miembro y adquirir allí un nuevo inmueble destinado a vivienda, en el marco del ejercicio de los derechos que le confieren los artículos 39 T.C.E. y 43 T.C.E., está sometido a un tratamiento fiscal desfavorable en comparación con el que disfruta una persona que mantiene su residencia en Portugal.

Al reservar el disfrute de la exención del Impuesto sobre las plusvalías derivadas de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles destinados a vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de los miembros de su unidad familiar a la condición de que los ingresos obtenidos se reinviertan en la adquisición de bienes inmuebles situados en territorio portugués, las disposiciones señaladas, pueden obstaculizar la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento que garantizan los artículos 39 T.C.E. y 43 T.C.E. Por lo cual, no puede sostenerse que exista una relación directa entre la ventaja fiscal prevista en la mencionada disposición nacional y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado.

Si la normativa nacional tiene por objeto garantizar la protección y el mantenimiento de la vivienda propia del sujeto pasivo y de su unidad familiar y que, por lo tanto, le garantiza el derecho a la vivienda, que constituye un imperativo constitucional. Sin embargo el T.J.C.E. señala que condición de reinversión en el territorio portugués va más allá, en cualquier caso, de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, apartado 32 de la sentencia⁹⁸⁷, ya que el objetivo de dicha disposición nacional es garantizar el derecho a la vivienda, este objetivo puede perseguirse sin necesidad de establecer una condición de reinversión en el territorio nacional, apartado 33 de la misma sentencia. Por lo que el Tribunal considera incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 18 T.C.E., 39 T.C.E. y 43 T.C.E., al mantener en vigor disposiciones fiscales, que supeditan el disfrute de la exención del *Impuesto sobre las plusvalías* resultantes de la cesión a título oneroso de bienes inmuebles destinados a vivienda propia y permanente del sujeto pasivo o de los miembros de su unidad familiar a la condición de que los ingresos obtenidos se reinviertan en la adquisición de bienes inmuebles situados en territorio portugués.

De manera que las exigencias derivadas de la inversión de la vivienda en la propia Comunidad o en territorio español infringen la libertad de circulación de capitales. Del mismo modo condicionar un beneficio fiscal, al mantenimiento de la inversión en una Comunidad, infringe el señalado derecho y la libertad de establecimiento. Igualmente cuando obliga a mantener su domicilio social o fiscal en el propio ámbito, donde se infringe las libertades comunitarias, y en especial, la libertad de establecimiento, de acuerdo con los artículos 43 y 48 del T.C.E.

⁹⁸⁶ Sentencias de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 42, y de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 30).

⁹⁸⁷ Apartado 32 de la sentencia del TJCE 26 de octubre de 2006, C-345/05.

Justificación de la restricción de la libertad de establecimiento:

La sentencia de 23 de febrero de 2006, el T.J.C.E., *Hiltten-van der Heiden* (C-513/03), en relación con la ficción jurídica por la que se considera que un nacional de un Estado miembro fallecido en los diez años posteriores a su partida de dicho Estado miembro continuaba residiendo en éste en el momento de su fallecimiento. No lo considera contraria al derecho comunitario. Sin embargo, el mantenimiento del domicilio en la propia Comunidad durante un determinado plazo no constituye el resultado del reparto de la potestad tributaria de los Estados, ya que el impuesto ya se ha devengado. En este sentido, se condiciona el disfrute del beneficio a que se mantenga el domicilio fiscal y social en un Estado miembro.

Si el artículo 18 del T.C.E., establece de manera general el derecho de todo ciudadano de la Unión a circular y residir libremente en el territorio de los Estados miembros, teniendo una expresión específica en los artículos 43 T.C.E., por lo que respecta a la libertad de establecimiento, y 39 T.C.E., por lo que respecta a la libre circulación de los trabajadores, como señala la sentencia del T.J.C.E de 18 de enero de 2007, *Comisión/Suecia* (C-104/06), apartado 15⁹⁸⁸. Cuando el conjunto de disposiciones del Tratado CE relativas a la libre circulación de las personas tiene por objeto facilitar a los nacionales comunitarios el ejercicio de cualquier tipo de actividad profesional en todo el territorio de la Comunidad y se oponen a las medidas que pudieran colocar a estos nacionales en una situación desfavorable en el supuesto de que desearan ejercer una actividad económica en el territorio de otro Estado miembro⁹⁸⁹. De manera que las disposiciones que impidan o disuadan a un nacional de un Estado miembro de abandonar su Estado de origen para ejercer su derecho a la libre circulación suponen, por consiguiente, obstáculos a dicha libertad, aún cuando se apliquen con independencia de la nacionalidad de los trabajadores afectados⁹⁹⁰. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, si bien, por su propio tenor, las disposiciones relativas a la libre circulación de los trabajadores tienen por objeto, en particular, garantizar el derecho al trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen también a que el Estado de origen obstaculice la libre aceptación y el ejercicio de un empleo por uno de sus nacionales en otro Estado miembro⁹⁹¹. Lo mismo sucede con las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento. Efectivamente, de conformidad con la citada jurisprudencia, si bien las disposiciones relativas a la libertad de establecimiento, según su tenor, se proponen asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en un Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida conforme a su legislación⁹⁹². Aunque en la sentencia de 18 de enero 2007 (C-104/06), la legislación sueca no prohíbe a un

⁹⁸⁸ Sentencia de 26 de octubre de 2006, *Comisión/Portugal*, C-345/05, Rec. p. I-0000, apartado 13

⁹⁸⁹ Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2005, *Comisión/Dinamarca*, C-464/02, Rec. p. I-7929, apartado 34, y la jurisprudencia allí citada

⁹⁹⁰ Sentencias de 13 de noviembre de 2003, *Schilling y Fleck-Schilling*, C-209/01, Rec. p. I-13389, apartado 25, y *Comisión/Dinamarca*, antes citada, apartado 35.

⁹⁹¹ Sentencia de 12 de diciembre de 2002, *De Groot*, C-385/00, Rec. p. I-11819, apartado 79.

⁹⁹² Sentencias de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 42, y de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, Rec. p. I-2107, apartado 30.

contribuyente sujeto al impuesto sobre la Renta en Suecia ejercer un empleo en otro Estado miembro o, con carácter general, ejercer su derecho de establecimiento, sin embargo dichas disposiciones pueden restringir el ejercicio de tales derechos, al tener, por lo menos, un efecto disuasorio para los contribuyentes que pretendan vender sus bienes inmuebles al objeto de instalarse en un Estado miembro distinto del Reino de Suecia. Al reservar la tributación diferida de la plusvalía producida por la cesión de una residencia privada o de un apartamento en régimen de condominio privado al requisito de que la nueva residencia se halle en territorio sueco, pueden obstaculizar la libre circulación de los trabajadores y la libertad de establecimiento tal como se hallan garantizadas por los artículos 39 CE y 43 CE.

Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, las medidas nacionales que puedan restringir o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado pueden admitirse, no obstante, siempre que persigan un *objetivo de interés general, sean adecuadas para conseguir la consecución de éste y no vayan más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo que persiguen*⁹⁹³. Sin embargo, no existe ninguna razón de interés general que justifique la restricción de la libertad de circulación de las personas y el libre establecimiento de las sociedades en las reducciones autonómicas. Se protege a la pequeña y mediana empresa con independencia de donde realice su actividad, en España o en otro país comunitario. Más que el reparto de la potestad tributaria entre los Estados, constituye una discriminación por el lugar de la sede de la sociedad, su nacionalidad. Dicho condicionamiento constituye una restricción de salida al exterior de las empresas o sociedades domiciliadas en una Comunidad, al condicionar el beneficio al mantenimiento de su domicilio en la propia Comunidad durante un determinado período.

El artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, *sobre residencia y domicilio fiscal*, señala que se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a.-Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b.-Que tengan su domicilio social en territorio español. c.-Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La residencia constituye un punto de conexión con un poder tributario. La sociedad es residente si se cumplen tales requisitos, pero no debe impedirse que pueda establecerse en otros lugares, de una forma directa o indirecta. Cuando las Comunidades Autónomas no pueden determinar la sujeción con relación al *Impuesto sobre Sociedades*, de acuerdo con la Ley 21/2001. De manera que exigir el mantenimiento del domicilio fiscal, condiciona el beneficio fiscal, lo que lleva a considerar que esa medida infringe la legislación comunitaria sobre libertad de establecimiento.

⁹⁹³ Sentencias *De Lasteyrie du Saillant*, antes citada, apartado 49, y de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-0000, apartado 40).

Según reiterada jurisprudencia del T.J.C.E., en la medida en que se trate de una participación que confiera a su titular una influencia efectiva en las decisiones de la sociedad y le permita determinar las actividades de ésta, serán de aplicación las disposiciones del Tratado C.E. relativas a la libertad de establecimiento⁹⁹⁴. La libertad recogida en el artículo 43 implica el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas, en las mismas condiciones fijadas por la legislación del Estado miembro de establecimiento para sus propios nacionales, comprende, conforme al artículo 48 T.C.E., para las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de un Estado miembro y cuyo domicilio social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Comunidad Europea, el derecho a ejercer su actividad en el Estado miembro de que se trate a través de una filial, de una sucursal o de una agencia⁹⁹⁵. Donde su domicilio, en el sentido del artículo 48 CE, sirve para determinar, a semejanza de la nacionalidad de las personas físicas, su sujeción al ordenamiento jurídico de un Estado miembro. Admitir que el Estado miembro de establecimiento pueda aplicar libremente un trato distinto por el mero hecho de que el domicilio de una sociedad se halle en otro Estado miembro privaría de contenido al artículo 43⁹⁹⁶. La libertad de establecimiento pretende, así, garantizar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida, al prohibir cualquier discriminación basada en el lugar del domicilio de las sociedades⁹⁹⁷. La normativa autonómica, en ese sentido, que condiciona la aplicación del beneficio fiscal a que se mantenga el domicilio fiscal y/o social en la propia Comunidad, dificulta claramente la libertad de establecimiento en otro Estado. Sin que sea necesario que se demuestre que efectivamente la medida fiscal haya conducido al no-ejercicio de la libertad de establecimiento.

No obstante, las Comunidades Autónomas, debido a los límites impuestos a su competencia territorial, no pueden asegurarse de que el beneficio concedido cumpla los requisitos sobre el mantenimiento del valor de la inversión o del mantenimiento de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, a semejanza de lo señalado en el apartado 34 de la sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-231/05. Sin embargo, sólo puede admitirse una restricción a la libertad de establecimiento si está justificada por razones imperiosas de interés general. Pero, en tal caso, es preciso además que sea adecuada para garantizar la realización del objetivo así perseguido y que no

⁹⁹⁴ Sentencias de 13 de abril de 2000, *Baars*, C-251/98, Rec. p. I-2787, apartados 21 y 22; de 21 de noviembre de 2002, *X e Y*, C-436/00, Rec. p. I-10829, apartados 37 y 66 a 68; *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, antes citada, apartado 31, así como *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, antes citada, apartado 39

⁹⁹⁵ véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1999, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rec. p. I-6161, apartado 35; *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 30; *Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas*, antes citada, apartado 41, y *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, antes citada, apartado 42

⁹⁹⁶ véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de enero de 1986, *Comisión/Francia*, 270/83, Rec. p. 273, apartado 18; de 13 de julio de 1993, *Commerzbank*, C-330/91, Rec. p. I-4017, apartado 13; de 8 de marzo de 2001, *Metallgesellschaft y otros*, C-397/98 y C-410/98, Rec. p. I-1727, apartado 42; *Marks & Spencer*, antes citada, apartado 37, y *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, antes citada, apartado 43

⁹⁹⁷ Véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, *Comisión/Francia*, apartado 14; *Saint-Gobain ZN*, apartado 35, y *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, apartado 43

vaya más allá de lo necesario para alcanzarlo⁹⁹⁸. Como pueden ser *la coherencia del régimen fiscal de que se trata, el reparto de las potestades tributarias entre los Estados miembros, el temor a la evasión fiscal y el principio de territorialidad*.

En la reciente sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C-464/05), el Gobierno Belga para justificar que el beneficio fiscal estuviera condicionada a la contratación de personal en la propia región belga, alegó la propia supervivencia de las pequeñas y medianas empresas, así como las exigencias relacionadas con la eficacia de los controles fiscales. El Tribunal, por el contrario, rechazó el primer argumento, ya que la supervivencia no queda demostrada que quede condicionada porque los empleos estén en el Estado Belga.

Con relación a la alegación de la necesidad de garantizar la eficacia de los controles fiscales, y que la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos (DO L 336, p. 15; EE 09/01, p. 94), no se aplica al Impuesto sobre Sucesiones. El Tribunal rechazó dicha alegación, apartado 28, afirmando que basta destacar que esta dificultad no puede justificar la denegación absoluta de las ventajas fiscales controvertidas, ya que las autoridades tributarias pueden solicitar a los propios sujetos pasivos afectados que presenten las pruebas que consideren necesarias para garantizar plenamente que dichas ventajas se conceden sólo cuando los empleos de que se trate cumplen los requisitos establecidos por el Derecho belga (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de octubre de 2007, *Elisa*, C-451/05, apartado 98).

La necesidad de salvaguardar el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros, como señaló el apartado 51 de la sentencia 13 de diciembre de 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03), fue admitida en los casos de riesgos para la duplicidad de pérdidas, de evasión fiscal, o la elección del estado miembro de tributación más ventajosa⁹⁹⁹. Cuando, al no existir medidas de unificación o de armonización comunitaria, los Estados miembros siguen siendo competentes para fijar, mediante convenio o de forma unilateral, los criterios de reparto de su potestad tributaria¹⁰⁰⁰, pero no es causa para denegar el beneficio fiscal a aquella sociedad que cambia simplemente el domicilio fiscal.

Por lo cual, cabe concluir que no existe una razón de interés general que justifique el condicionamiento del beneficio fiscal al mantenimiento de la residencia de la sociedad en una Comunidad, cuyas participaciones se transmiten a título gratuito.

⁹⁹⁸ Sentencias, antes citadas, *Marks & Spencer*, apartado 35, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, apartado 47, así como *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, apartado 64.

⁹⁹⁹ Apartado 51, asunto C-231/05.

¹⁰⁰⁰ Sentencias de 12 de mayo de 1998, *Gilly*, C-336/96, Rec. p. I-2793, apartados 24 y 30; de 7 de septiembre de 2006, *N*, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 44; de 14 de noviembre de 2006, *Kerkhaert y Morres*, C-513/04, Rec. p. I-10967, apartados 22 y 23, así como *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, antes citada, apartado 49.

Coherencia del sistema fiscal

El Tribunal de Justicia ha reconocido que la necesidad de preservar la coherencia de un régimen fiscal puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado, para que una alegación fundada en dicha justificación pueda prosperar, es preciso que esté acreditada la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trata y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado¹⁰⁰¹. A este respecto, debe recordarse que, en los apartados 28 y 21, respectivamente, de las sentencias de 28 de enero de 1992, *Bachmann* (C-204/90) y *Comisión/Bélgica* (C-300/90), el Tribunal de Justicia admitió que la necesidad de preservar la coherencia del régimen tributario podía justificar una restricción del ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado. No obstante, para que una alegación basada en dicha justificación pueda prosperar, es preciso que se demuestre la existencia de una relación directa entre la ventaja fiscal de que se trate y la compensación de dicha ventaja mediante un gravamen fiscal determinado (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 1995, *Svensson y Gustavsson*, C-484/93, apartado 18; *Manninen*, antes citada, apartado 42, y de 23 de febrero de 2006, *Keller Holding*, C-471/04, apartado 40).

Circunstancia que no ocurre en el caso que estudiamos. Donde el beneficio no debe ser compensado con un gravamen fiscal determinado.

Sin embargo, puede admitirse la justificación cuando el objeto del régimen controvertido sea evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su competencia fiscal en relación con las actividades desarrolladas en su territorio (véase la sentencia de 29 de marzo de 2007, asunto C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, apartado 42). De manera que si las sociedades cambiaran de domicilio fiscal a otro Estado miembro con el único objetivo de no cumplir el requisito del mantenimiento del valor de las participaciones del Estado miembro de establecimiento, podría poner en grave peligro el equilibrio en el reparto de la en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (véanse las sentencias, antes citadas, *Marks & Spencer*, apartado 46, y *Rewe Zentralfinanz*, apartado 42). Lo que sería una razón imperiosa de interés general, a lo que habría que añadirse si es proporcional para garantizar tal objetivo. Al mismo tiempo que se impediría crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica con el fin de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios derivados de las actividades desarrolladas en el territorio nacional pueden comprometer el derecho de los Estados miembros a ejercer su competencia fiscal en relación con dichas actividades y poner en peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (sentencias, antes citadas, *Cadbury Schweppes* y *Cadbury Schweppes Overseas*, apartados 55 y 56, así como *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, apartados 74 y 75).

De la reiterada jurisprudencia del T.J.C.E. se desprende que las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado pueden, sin embargo,

¹⁰⁰¹ Véase, en este sentido, la sentencia de 23 de febrero de 2006, C-471/04 *Keller Holding*, antes citada, apartado 40, y la jurisprudencia allí citada.

admitirse siempre que persigan un objetivo legítimo compatible (supervivencia de la empresa familiar) con el Tratado, que se justifiquen por razones imperiosas de interés general, que sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que persiguen y no vayan más allá de lo necesario para su consecución¹⁰⁰². Al no ser de aplicación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Directiva 77/799 que prevé el intercambio de información entre los Estados miembros, será la jurisprudencia del T.J.C.E. la que determinará que el control de los requisitos a posteriori para disfrutar de los beneficios fiscales autonómicos por parte de la Comunidades Autónomas constituye una razón de interés general que justifique la infracción de la libertad de establecimiento, cuando la existencia de controles y la eficacia de los mismos, constituye una razón imperiosa de interés general que puede justificar una restricción al ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas en el Tratado¹⁰⁰³, o si con ello se vacía el contenido del artículo 43 del T.C.E.

¹⁰⁰² Véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de marzo de 2004, *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rec. p. I-2409, apartado 49; de 7 de septiembre de 2006, N, C-470/04, Rec. p. I-7409, apartado 40, y *Comisión/Dinamarca*, antes citada, apartado 46.

¹⁰⁰³ Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de julio de 1999, *Baxter y otros*, C-254/97, Rec. p. I-4809, apartado 18 y jurisprudencia citada en dicho apartado.

VI

**LOS BENEFICIOS FISCALES O LA SUPRESIÓN
REGIONAL DEL IMPUESTO, COMO AYUDAS DE
ESTADO**

6.1. LOS BENEFICIOS A LA TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR COMO POSIBLES AYUDAS DE ESTADO

La Ley 29/1987 establece la práctica exención de las transmisiones gratuitas de las llamadas empresas familiares, tanto por actos “inter vivos” como “mortis causa”, ello podría contravenir la prohibición de las ayudas de Estado en la Unión Europea, debido a que dicho beneficio fiscal aumenta significativamente el valor del importe de la transmisión al no tener coste fiscal. Dicha medida podría interpretarse como una ayuda de Estado, máxime si dicho beneficio se reserva a los ciudadanos residentes en nuestro país en las sucesiones “inter vivos”. Cuando además su instrumentación técnico-jurídica impide su aplicación en el supuesto que la actividad económica sea la principal fuente de renta y no esté sujeta en España al Impuesto sobre la Renta, así como respecto a las entidades no residentes. Lo que también plantea un posible supuesto de discriminación a los no residentes, como ya hemos estudiado, cuando, además, los ciudadanos no residentes no pueden beneficiarse de las reducciones autonómicas a la *transmisión de la empresa familiar*. Dicha circunstancia puede influir directamente en la radicación de los factores de producción en nuestro país, al mismo tiempo que se refuerza la posición de las empresas perceptoras frente a sus competidoras.

6.1.1. INTRODUCCIÓN: La competencia fiscal perjudicial en la Unión

En el ámbito de la Unión Europea, la competencia fiscal perjudicial, entendida como la lucha entre los Estados miembros por la captación de capital e inversiones empresariales mediante una utilización intencional de sus sistemas impositivos, se erige en una seria amenaza tanto para la consecución del mercado interior y el mantenimiento de la libre competencia, auténticos ejes sobre los que, en definitiva, descansa el modelo económico comunitario como para el objetivo de la promoción del empleo contemplado ex profeso en el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.¹⁰⁰⁴

En efecto, esta clase de competencia hace peligrar, en primer lugar, el correcto funcionamiento del mercado interno comunitario, al reforzar la importancia del elemento tributario en la radicación final de los factores de producción y las actividades económicas inherentemente transferibles. De manera que la ordenación de tratamientos jurídico-impositivos beneficiosos destinados tan sólo a las rentas empresariales y del capital en particular, para atraer a las de índole foránea y que de forma decisiva interviene en la localización de tales inversiones, alterándose, las corrientes ordinarias del tráfico mercantil y los flujos regulares de capital en el espacio geográfico

¹⁰⁰⁴ J.MARTIN LOPEZ.: *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 24.

europeo, a causa de ese uso extrafiscal del instituto jurídico tributario efectuado por los países de la Unión Europea¹⁰⁰⁵.

En segundo lugar, provoca un falseamiento de la competencia en aquellos casos en los cuales los Estados miembros, con el propósito de estimular fiscalmente la ubicación de ciertas empresas en su correspondiente jurisdicción, otorguen ayudas de tipo tributario a las mismas; en este sentido, la concesión selectiva de dichas “ventajas fiscales” supone una quiebra del principio comunitario de *libre competencia*, puesto que se refuerza artificialmente la posición en el mercado de las concretas empresas perceptoras frente a la del resto de sus competidores directos.

Y, en tercer lugar, dificulta el fomento de la contratación laboral en la U.E., al implicar una traslación de la carga tributaria hacia las bases imponibles menos móviles, fundamentalmente, las generadas por el trabajo dependiente; así, esta subida de la imposición sobre el trabajo, en tanto encarece de manera considerable los costes laborales, termina repercutiendo negativamente en la creación de empleo a escala comunitaria.

La Comisión, consciente tanto de la necesidad de eliminar las disposiciones tributarias perniciosas previstas en las legislaciones de los países de la U.E., como de las dificultades subyacentes a la armonización de la fiscalidad directa en el ámbito comunitario, optó por diseñar, a mediados de la década de los noventa del pasado siglo, una estrategia de “coordinación” en esta parcela de la imposición, impulsando una efectiva cooperación política entre los Estados miembros conducida y supervisada por la institución comunitaria a efectos de lograr la erradicación de las principales disfunciones del mercado interior y distorsiones de la libre competencia ocasionadas por tales medidas fiscales de contenido nocivo. De esta manera, mientras que la “armonización fiscal” presupone, *stricto sensu*, la aprobación por el Consejo de normas de naturaleza jurídica vinculante, “hard law”, acarreando una limitación del poder tributario de los países de la U.E., la “coordinación fiscal”, al realizarse a través de actos sin fuerza obligatoria y cuya adopción únicamente vincula a los Estados miembros desde una óptica política, “soft law”, no lleva aparejada una cesión formal de sus competencias en el ámbito de la imposición directa, ya que aquellos conservan su plena capacidad normativa en este sector de la fiscalidad.

Es decir, la coordinación de los sistemas tributarios de los países de la U.E. comporta, a diferencia de la “armonización fiscal”, que la aproximación de sus legislaciones no se efectúe mediante instrumentos de Derecho comunitario derivado de carácter vinculante, sino que, por el contrario, sean los propios Estados miembros los que se comprometan colectivamente, si bien influenciados por dicho “derecho blando”, a orientar su fiscalidad en la dirección señalada por el mismo, obteniéndose, por consiguiente, un acercamiento sutil de sus regímenes tributarios directos: en tanto la “coordinación fiscal” entraña que la actividad legislativa en la esfera de la imposición directa, aunque propuesta y controlada por la Comisión, se realice en puridad por los Estados miembros, la receptividad de éstos ante tales iniciativas comunitarias es mayor, dado que, por una parte, no reduce su

¹⁰⁰⁵ B. TERRA. Y P. WATTEL: *European Tax Law*, 3ª ed., Kluwer Law International, The Hague-London-New York, 2001, páginas 146 y 147.

soberanía tributaria y, por otra parte, conecta perfectamente con el principio de subsidiariedad proclamado en el art. 5 del T.C.E.¹⁰⁰⁶

Para el cumplimiento de los objetivos señalados en el artículo 2 del T.C.E., *el establecimiento de un mercado común y de una unión económica y monetaria*, se han establecido distintos instrumentos. Entre ellos en materia de la fiscalidad. El proceso de armonización de los sistemas tributarios de los países comunitarios ha recorrido un largo camino en el que se han conseguido avances, más significativos en la imposición indirecta¹⁰⁰⁷.

En este proceso de construcción de la Unión Europea, desde el campo de la fiscalidad, pueden identificarse dos objetivos,

- La *consecución de un mercado interior*, un espacio sin fronteras donde se garantice la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.
- El del *desarrollo de políticas económicas* en todas sus vertientes, incluida la fiscal, que permitan alcanzar una plena integración económica y monetaria

El Tratado dedica a las cuestiones fiscales una atención limitada, centrada en la supresión de las barreras fiscales:

Los artículos 90 a 93 responden a esta inquietud:

- Prohibiendo la discriminación de los productos procedentes de los demás Estados con tributos directos o indirectos superiores a los que gravan a los nacionales.
- Prohibición de las devoluciones de los tributos a los productos exportados superiores al importe de los que hayan soportado en el interior del país.
- Prohibiendo exenciones y reembolsos a las exportaciones o gravámenes compensatorios a las importaciones (tributos distintos de los indirectos).
- Atribuyendo al Consejo la facultad de adoptar disposiciones para armonizar los impuestos indirectos cuando resulte necesario para el funcionamiento del mercado interior.

Si la armonización de la imposición indirecta está prevista en el artículo 93 del T.C.E., la de la imposición directa tiene su fundamento en el artículo 100, que con carácter general, prevé que el Consejo adopte, también por unanimidad, *directivas* para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias, y administrativas de los Estados miembros que incidan en el

¹⁰⁰⁶ J. MARTIN LOPEZ, *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de Estado en la Unión Europea*,..., cit., pág. 25.

¹⁰⁰⁷ J. PARAMIO FERNÁNDEZ, "La Política Tributaria en la Unión Europea", ICE (políticas económicas del Euro), Marzo-Abril 2000, n° 784, pág. 82.

funcionamiento del mercado único. Ante esta dificultad, se ha hecho necesario el establecimiento de una política europea de coordinación en materia fiscal

El auge del fenómeno de la competencia fiscal interestatal imperante en la actualidad dimana, en esencia, del proceso de globalización económica surgido en las postrimerías del pasado siglo.

Ciertamente, la progresiva desaparición de las barreras a la libre circulación transfronteriza de producciones y capitales, ha generado la creciente apertura de las economías nacionales, y ha engendrado una peculiar dinámica consistente en el uso por los distintos países de sus sistemas impositivos con la finalidad de captar inversiones financieras y empresariales. Así, conscientes de la indiscutible importancia que, en el vigente estadio de internacionalización, ostenta la fiscalidad en la localización de las actividades económicas, buena parte de los Estados se han mostrado proclives a configurar un clima tributario favorable que logre atraer aquéllas hacia sus correspondientes territorios.

La competencia fiscal entre Estados se caracteriza, al circunscribir su campo de actuación a la captación de bases imponibles de naturaleza móvil, especialmente las derivadas del capital¹⁰⁰⁸ y de la actividad empresarial. De este modo, la pugna de los países por retener tales inversiones nacionales dentro de sus respectivas fronteras y ubicar en el interior de ellas las propiamente foráneas se ha concretado, básicamente, en una ingente proliferación de tratamientos impositivos privilegiados aplicables a los rendimientos empresariales y del capital. Con esta reducción de los ingresos fiscales frente al objetivo de mantener un elevado nivel de servicios y de prestaciones públicas, se ha generado un incremento de la carga impositiva soportada por aquellas bases imponibles dotadas de una menor movilidad, entre las cuales cabe destacar las constituidas por las rentas provenientes del trabajo por cuenta ajena.¹⁰⁰⁹

Todos aquellos supuestos en los que la competencia fiscal interestatal se traduce en el establecimiento de medidas tributarias beneficiosas para las bases imponibles intrínsecamente transferibles, en detrimento de las que no gozan de esta índole, tal fenómeno origina cuatro efectos primordiales de carácter pernicioso:

- 1.-La denominada “*degradación fiscal*” o disminución generalizada de las entradas tributarias y, por ende, de los medios disponibles en orden al sostenimiento del gasto público de los Estados.¹⁰¹⁰
- 2.-Las bases imponibles menos móviles, particularmente las emanadas del *trabajo dependiente*, quedan plenamente sujetas a tributación. Lo que a su vez ocasiona un aumento de los costes laborales y, por consiguiente, de la tasa de desempleo y el menoscabo de los principios clásicos de justicia tributaria al atender únicamente los Estados, a la hora de fijar el

¹⁰⁰⁸ El establecimiento en España de un tipo proporcional del 10% a la renta del ahorro, sería de esta filosofía.

¹⁰⁰⁹ R.S. AVI-YONAH, “Globalization”, *Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law Review, volumen 113, nº 7/2000, Harvard Law Review Association, Cambridge (Massachusetts), páginas 1627 y 1628.

¹⁰¹⁰ A. EASSON, *Fiscal degradation and the inter-nation allocation of tax jurisdiction*, EC tax Review, 1996, Kluwer, The Netherlands, pág. 112.

gravamen de las diversas manifestaciones de riqueza, a la movilidad potencial de éstas.¹⁰¹¹

- 3.-El cercenamiento de *la neutralidad fiscal* y, en consecuencia, la ineficiencia en la asignación de los recursos económicos dado que, la ubicación de un sector de los factores de producción acaba decidiéndose en función de parámetros estrictamente tributarios.¹⁰¹²
- 4.- La limitación del poder tributario de los Estados, al absorber el mercado una parte de la soberanía de la que son titulares para conformar sus sistemas y políticas fiscales.¹⁰¹³

La potencial nocividad inherente a la competencia fiscal ya fue señalada por el *Informe RUDING*¹⁰¹⁴ en 1992, y asumida por la Comisión en 1996, a través del Primer Informe *MONTI*¹⁰¹⁵ sobre “*La fiscalidad en la Unión Europea*”, debido a la ausencia de armonización fiscal, y que aboga por una coordinación fiscal en el ámbito europeo, que sin menoscabar el principio comunitario de subsidiariedad ni las competencias estatales en materia tributaria, limite la competencia fiscal perjudicial en el seno de la U.E. Se asumió entonces, el compromiso de adecuar la fiscalidad a esa necesidad de coordinación y que dio lugar al *Código de Conducta sobre Fiscalidad de la Empresas*, aprobado el 1 de diciembre de 1997, mediante Resolución del Consejo y de los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del citado Consejo.¹⁰¹⁶

El Código de Buena Conducta

Constituye el exponente capital de esta táctica de “*coordinación fiscal*”, que a pesar de su carácter no vinculante, tiene como objetivo el de determinar y dismantelar las medidas consideradas perniciosas. Ciertamente, se trata de un acto de carácter híbrido comunitario e internacional y naturaleza jurídica no vinculante escapando cualesquiera incumplimientos de sus disposiciones, por consiguiente, al control jurisdiccional del Tribunal de Luxemburgo merced al cual los países de la U.E. se comprometieron políticamente a combatir la competencia fiscal perjudicial. Ya que el T.C.E. (el proyecto de Tratado por el

¹⁰¹¹ A.GARCIA DE LA CALLE, y F. SERRANO ANTON, “La supuesta necesidad de las medidas diseñadas contra la competencia fiscal lesiva y las iniciativas para su control”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 214/2002, Ciss, página 32; GUTMANN, D.: Globalizzazione e giustizia tributaria, *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n.º 3/2002, Cedam, Padova, páginas 701 y siguientes.

¹⁰¹² J.J.RUBIO GUERRERO: Presentación, en aa.vv., Cordon Ezquerro, T. (Dir.): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, páginas 11 a 13.

¹⁰¹³ F.A.GARCIA PRATS, “Incidencia del Derecho comunitario en la configuración jurídica del Derecho financiero” (II): políticas comunitarias con incidencia sobre el Derecho financiero, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 260/2001, EDESA, Madrid, páginas 547 y 548.

¹⁰¹⁴ COMISIÓN EUROPEA: *Rapport du Comité de Réflexion des Experts Indépendants sur la fiscalité des entreprises*, Office des publications officielles des Communautés européennes, Luxembourg, 1992.

¹⁰¹⁵ COMISIÓN EUROPEA: *La Fiscalidad en la Unión Europea*, SEC (96) 487 final (disponible en http://Europa.eu.int/comm/taxaion_customns/publications/oficial_doc/sec_apr_1996/sec19961996es.pdf).

¹⁰¹⁶ *Conclusiones del Consejo del ECOFIN* de 1 de diciembre de 1997 sobre política fiscal (publicadas en el DOCE n.º C 2, de 6 de noviembre de 1998).

que se modifica el anterior, tampoco lo recoge)¹⁰¹⁷, no establece el principio de coordinación fiscal en orden a la creación de un ordenamiento jurídico-tributario comunitario y mantienen la unanimidad en el Consejo para la adopción de normas comunitarias en el campo de la imposición, como regla general. La elusión tributaria aprovechando las diferencias de tributación entre los Estados, fruto de su capacidad para diseñar sus propios sistemas fiscales, de los particulares a través del ejercicio de las libertades económicas, como la libre circulación de capitales. Libertades que no pueden ser restringidas por las legislaciones internas¹⁰¹⁸, donde los Estados otorgan ventajas para atraer inversiones, cuando en la Unión Europea no existe una armonización en la imposición directa, salvo el importante papel del T.J.C.E. con una armonización de segundo grado, vinculada al principio de no-discriminación¹⁰¹⁹ y que veremos en el siguiente apartado.

El Código es un acto atípico, ya que no se menciona en el T.C.E.¹⁰²⁰ y fue adoptado por el Consejo y los representantes de los gobiernos de los Estados miembros. Su objetivo es “combatir la competencia fiscal perniciosa”, al ser la fiscalidad directa competencia de los Estados miembros, sin perjuicio de la prohibición de toda discriminación basada en la nacionalidad¹⁰²¹. El Código no pretende reducir las diferencias de imposición, competencia de los Estados, sino una coordinación fiscal en la Unión Europea como señala la Comunicación de la Comisión al Consejo que sirvió de base para la Resolución¹⁰²². Se intenta evitar la pérdida de ingresos fiscales al mismo tiempo que, se adquiere un margen de maniobra para la consecución de políticas públicas¹⁰²³ e impedir la atracción de determinadas localizaciones de capital, que son ineficientes al mismo tiempo que perjudica aquellos Estados que no pueden bajar su nivel de imposición.

¹⁰¹⁷ Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007. *Diario Oficial* n° C 306 de 17 diciembre 2007.

¹⁰¹⁸ Sentencias *Gebhard*, de 30 de noviembre de 1995, asunto C-55/1994, *Graus*, de 31 de marzo de 1993, asunto C-19/92, y *Bosman*, de 15 de diciembre de 1995, asunto 415/1993: “las medidas nacionales que pueden obstaculizar o hacer menos atractivo el ejercicio de las libertades fundamentales garantizadas por el Tratado debe reunir cuatro requisitos: que se apliquen de manera no discriminatoria, que estén justificadas por razones e interés general, que sean adecuadas para garantizar el objetivo que persiguen y que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar dicho objetivo”

¹⁰¹⁹ L. PLAZA VILLASANA, “El principio de no discriminación por razón de nacionalidad en el Tratado de la Unión Europea”, *Noticias de la Unión Europea*, 2001, pág. 57.

¹⁰²⁰ El artículo 249 del TCE menciona al Parlamento y el Consejo conjuntamente, el Consejo y la Comisión adoptarán reglamentos y directivas, tomarán decisiones y formularán recomendaciones o emitirán dictámenes, en las condiciones previstas en el Tratado.

¹⁰²¹ Véanse sentencias del TJCE de 22 de agosto de 1995, *Wielokx*, C-80/94, Rec. Pág. I-2493, apartado 16; de 14 de septiembre de 1999, *Gschwind*, C-391/97, Rec. I-5451, apartado 20, y de 15 de enero de 2002, *Gottardo*, C-55/00, Rec. Pág. I-413, apartado 32.

¹⁰²² *Hacia la coordinación fiscal en la Unión europea- paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa*, Comisión de las Comunidades Europeas, COM (97) 495 final de 01/10/1997.

¹⁰²³ F. FLORINDO GIJÓN, “El Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas y su relación con el régimen comunitario de control de las ayudas estatales”, *Crónica Tributaria* n° 109/2003, pág. 103.

La Unión Europea, a pesar de la aprobación del citado *Código*, se encuentra en un momento de integración en el que se hace patente la necesidad de una armonización de la imposición directa, asentada sobre la fase de armonización de la imposición indirecta, para evitar las diferencias entre los sistemas fiscales sean cada vez más evidentes, influyendo en mayor medida a las decisiones sobre el destino del capital. Lo que determina que los Estados sigan utilizando al máximo la política tributaria como instrumento de política económica, creando distorsiones en la competencia.

La competencia fiscal entre los Estados, puede beneficiar a los ciudadanos y presiona el gasto público a la baja, pero impide la eliminación de los déficits presupuestarios, al mismo tiempo que pone en peligro las políticas sociales y la libre competencia. La dificultad en el ámbito fiscal por la exigencia de unanimidad entre los Estados miembros en la Unión europea, no diluye la necesidad de una armonización para evitar la competencia fiscal perniciosa, de ahí la importancia de la labor en esta materia del T.J.C.E. indirectamente. Frente a una armonización que igualaría las bases y tipos en todos los Estados miembros por vía de decisión de las instituciones comunitarias.

En cuanto al contenido, el Código de Conducta está compuesto fundamentalmente por dos partes, referida la primera a los conceptos y la segunda al compromiso político. El Código de Buena Conducta afecta, en primer lugar, a aquellas materias estatales y comunitarias ya legisladas que requieren una modificación para su adaptación al mismo (*letra A, del Código*). Señala el concepto de medidas perniciosas (*letra B*), lo que ayuda a identificar el concepto de *ayuda de Estado*, y establece obligaciones paralelas para los Estados, como es el compromiso de “no establecer nuevas medidas fiscales perniciosas en el sentido del propio Código” (*letra C*), así como modificar las disposiciones y prácticas vigentes “con el objeto de eliminar cualquier medida perniciosa lo antes posible, teniendo en cuenta las deliberaciones del Consejo tras el procedimiento de evaluación” (*letra D*), junto del deber de los Estados de informarse recíprocamente de las medidas vigentes o que se puedan adoptar, que pudieran entrar en colisión con el Código de Conducta (*letra E*), pudiendo tanto el Consejo como los Estados miembros establecer un Grupo de Evaluación de las medidas “que pudieran entrar el ámbito de aplicación del presente Código” y la comunicación de la información relativa a dichas medidas (*letra G*).

El Código de Conducta afecta a las medidas legislativas, reglamentarias y prácticas administrativas, “que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad” (*letra A*), entendiéndose también por actividad empresarial aquellas desarrolladas entre un grupo de empresas.

El Código, como se ha señalado anteriormente, es un acto convencional interestatal que no constituye una norma vinculante, pero que representa un importante compromiso político de evitar la competencia fiscal perjudicial. El *Código de Conducta* establece un criterio general de posible medidas perniciosas y unos parámetros para su identificación, considerando la *letra B*

como perniciosas, las medidas específicas que suponen una reducción del nivel general de imposición del correspondiente país, *“las que impliquen un nivel efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate”*. Dicho nivel impositivo *“puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente”*.

En la evaluación del carácter pernicioso de dichas medidas, se tendrá en cuenta, entre otros aspectos (letra B),

- Si las ventajas se otorgan sólo a no residentes, o sólo con respecto a las operaciones con no residentes, o
- Si las ventajas están totalmente aisladas de la economía nacional, de manera que afectan a la base nacional, o
- Si las ventajas se otorgan aún cuando no exista ninguna actividad real ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales, o
- Si las normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales no se ajustan a los principios internacionalmente reconocidos, concretamente a las normas acordadas por la O.C.D.E., o
- Si las medidas fiscales carecen de transparencia y, en particular, si las disposiciones legales se aplican en el ámbito administrativo con menos rigor y sin transparencia”.

El concepto de ayuda para el Código, es distinto del de ayuda de Estado, y más general que el de subvención, ya que comprende no sólo las prestaciones positivas, (como las propias subvenciones), sino también las intervenciones, que bajo diversas formas alivian las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa. O como dice el T.J.C.E., *“una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas una exención tributaria que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda de Estado”*.¹⁰²⁴

De esta definición de *“medida perniciosa”*, se deriva¹⁰²⁵:

- a) La medida emana de cualquier entidad con poder para emitirlas o ejecutarlas, entre los que pueden encontrarse los entes subcentrales¹⁰²⁶.

¹⁰²⁴ Sentencia del TJCE de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España SA. c. Ayuntamiento de Valencia, as. C-387/92, Rec.p. I-877, apartados 13 y 14.

¹⁰²⁵ J.M. VALLEJO CHAMORRO, “La Competencia Fiscal Perniciosa en. seno de la OCDE y la Unión Europea”, *Revista Información Comercial Española*, nº 825, septiembre-octubre 2005, págs. 147-160.

- b) Sólo serán perniciosas las “medidas que influyen o pueden influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad”. Si influye o puede influir de una “manera significativa”, esto es, si da lugar a un nivel impositivo efectivo “considerablemente inferior”. La utilización de esos términos refleja la intención del Consejo y de los representantes de los Gobiernos no es normalizar la legislación tributaria sino una “aproximación”. Por ello se utilizan conceptos jurídicos indeterminados que se necesita su matización. El Código (letra H) instó la creación de un grupo de evaluación, constituido en 1998 por representantes de los Estados miembros nombrados por el Consejo que debería matizar el concepto de diferencia fiscal significativa y que elaboró en 1999 la lista de medidas susceptibles dentro del ámbito de aplicación del *Código de Conducta*, verificando si las medidas fiscales cumplían el criterio general – un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que se trate - y si las medidas tenían o podían tener incidencia en la radicación de actividades económicas en el seno de la Comunidad¹⁰²⁷.
- c) La medida será perniciosa, únicamente si influye o puede influir en la “radicación” de la actividad empresarial”. Pero este principio de la residencia como punto de conexión ha sido abandonado¹⁰²⁸, ya que con mayor frecuencia las actividades se realizan en un lugar distinto del de residencia.

El grupo de trabajo señalado procedió a identificar las medidas potencialmente perniciosas y más tarde a seleccionar dentro de aquellas, las que pueden además influir significativamente en la radicación de las empresas. El informe sometido al Consejo con fecha 29 de noviembre de 1999, no adoptó ninguna conclusión al respecto. Por lo que se debió de esperar al acuerdo de 3 de julio de 2003 donde se señala el calendario de desmantelamiento de los regímenes fiscales perniciosos.

No obstante, el intento de relanzar el año 2006 el proceso de desmantelamiento de distintos regímenes fiscales ha fracasado, cuando el Informe NEUMARK, ya era consciente del importante papel que debería desempeñar la armonización de la imposición directa, siendo partidario de un impuesto sintético sobre las rentas. Sin embargo, como señala MATA SIERRA, hay “*el convencimiento por parte de las instancias comunitarias de la dificultad inherente a un proceso de armonización de la fiscalidad directa, condicionado por las cargas sociales y los niveles de imposición de los diferentes impuestos directos no armonizados*”.¹⁰²⁹ Por ello ante la dificultad de alcanzar la armonización fiscal directa de los Estados miembros, dada la necesaria

¹⁰²⁶ I. MERINO JARA, “La visión de la jurisprudencia comunitaria sobre el impacto de la fiscalidad en la libre circulación de trabajadores”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 132, 1996, págs. 44 y 45. El TJCE respeta el sistema de fuentes que se deriva de la organización territorial del Estado.

¹⁰²⁷ Informe que el Grupo hizo al Consejo Ecofin de 29 de noviembre de 1999, Documento nº SN 4901/99, hecho por decisión del Consejo del Ecofin de 28 de febrero de 2000.

¹⁰²⁸ L. RUIBAL PEREIRA, “Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 179, 1999, pág. 109.

¹⁰²⁹ M.T. MATA SIERRA, *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ed. , Lex Nova, Valladolid, 1996, pág. 281.

unanimidad en las decisiones y las escasas competencias fiscales de la Unión, sin embargo, ello no impide que la Comisión y el T.J.C.E. sigan analizando las medidas fiscales completas.

6.1.2. CONCEPTO DE AYUDA DE ESTADO DE CARÁCTER FISCAL

Si el *Código de Conducta* ha mejorado la transparencia en el ámbito fiscal gracias a un sistema de información mutua entre los Estados miembros y un sistema de evaluación de las medidas fiscales que puedan entrar en su ámbito de aplicación. También con el compromiso de eliminar y no introducir, medidas perniciosas a la competencia y la eficacia vinculante de las decisiones de la Comisión en materia de ayudas de Estado, a través de la comunitarización de la fiscalidad directa de las empresas, lo que ha ayudado a la delimitación de la materia y una cierta convergencia de las legislaciones, cuyo resultado ha sido la *Comunicación de la Comisión sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*(98/C384/03)¹⁰³⁰.

El Capítulo Primero del Título VI del T.C.E. – arts. 81 a 89 - constituye el “*Derecho europeo de la competencia*”, estando destinados los artículos 81 a 86 a las entidades empresariales, y los arts. 87 a 89 a los propios países, al establecer la incompatibilidad de las ayudas otorgados por los Estados miembros a sectores determinados que generan una asignación ineficiente de los recursos al generar barreras de entrada e impedir la igualdad de los agentes económicos.

La consecución de un *mercado común* donde la competencia no sea falseada, exige un control por parte de las autoridades comunitarias de las ayudas concedidas por los Estados. Sin embargo, los Tratados constitutivos de la Comunidad no definen el término “*ayuda*”, como tampoco la Comisión Europea ni el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (T.J.C.E.) han establecido un concepto *estricto de ayuda*, con el objetivo de huir del formalismo con el objetivo de abarcar todas las ayudas cuyos efectos falsean la competencia. No obstante, debemos conocer su concepto a fin de determinar la naturaleza de los beneficios fiscales otorgados por el artículo 20 de la L.I.S.D.

A) Concepto y clases de Ayuda de Estado

El artículo 87.1 del T.C.E. señala un concepto *amplio* de ayuda al señalar “*salvo que el presente Tratado disponga otra cosa, serán incompatibles con el mercado común, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados miembros o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones*”. Por tanto, se establece una prohibición sin señalar un *concepto*

¹⁰³⁰ *Comunicación de la Comisión sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*(98/C384/03) DOCE N° C 384, de 10 de diciembre de 1998

de ayuda y que será complementada por algunas excepciones. Ayuda que para el derecho comunitario es cualquier ventaja patrimonial o intervención del Estado¹⁰³¹ a favor de una empresa o producción que ha sido completado con la doctrina casuística de la Comisión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (T.J.C.E.). La prohibición de la ayuda de Estado del art. 87 del T.C.E. puede considerarse como un instrumento al servicio de la integración negativa (ausencia de ayudas) o, incluso, de una cierta armonización indirecta.¹⁰³²

Podemos definir la Ayuda de Estado, por tanto, como aquella ayuda económica otorgada a un sector de empresas o producciones con fondos públicos de un Estado miembro y que genera un beneficio para el destinatario susceptible de influir en la competencia intracomunitaria

Como requisitos acumulativos para la existencia de una ayuda de Estado prohibida, podemos enumerar: a) Ayuda con fondos públicos; b) Beneficio económico para el destinatario; c) Especificidad de la medida, de modo selectivo a determinadas empresas o producciones; d) Repercusión en los intercambios comerciales en los Estados miembros; e) Inexistencia de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del propio artículo 87 T.C.E. y en los párrafos tercero y cuarto del apartado 2 del artículo 88 T.C.E., así como de la circunstancia excluyente de dicha incompatibilidad (existencia de una disposición en contrario del T.C.E.)¹⁰³³.

La profesora SANZ señala que la compatibilidad de las ayudas se realizará, a parte de considerar sus efectos sobre el mercado, de acuerdo con los principios generales que aplica la Comisión¹⁰³⁴, como la necesidad de la ayuda, su proporcionalidad con relación a los objetivos, su orientación a conseguir las políticas comunitarias.

Las ayudas públicas en general pueden clasificarse siguiendo a DÍAZ ABAD¹⁰³⁵ en:

- 1) Por la *forma*: *subvenciones* (de explotación o capital), *financieras* (bonificaciones de intereses, garantías), *aportaciones de capital y ventajas fiscales*.
- 2) Por su *finalidad*: *ayudas horizontales*, abiertas a todos los sectores (investigación, al empleo) o *sectoriales*, ayudas directas en relación con sectores determinados (acero, carbón, sector naval).

¹⁰³¹ M.I. LINARES GIL, “La Devolución de las Ayudas de Estado en el marco del derecho comunitario europeo”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, mayo 2001, pág. 45.

¹⁰³² M.T. SOLER ROCH, “Las medidas Fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, n 14, Julio-2006, pág. 13.

¹⁰³³ Si los artículos 86, 87 y 88 del T.C.E. (antiguos 92 y 93) son los encargados de regular el régimen de las ayudas de Estado. Es el artículo 88 el que impone a la Comisión la obligación de examinar permanentemente, junto con cada Estado miembro, los regímenes de ayudas existentes en su territorio nacional y proponer las medidas apropiadas que exija el desarrollo progresivo o el funcionamiento del mercado común. Correspondiendo a la misma Comisión la decisión sobre la consideración de la ayuda como contraria al citado Tratado.

¹⁰³⁴ M.C. SANZ, “EL Control de las ayudas de Estado en CCEE”, *Revista Economía Industrial* nº 259, 1988, págs. 115 y 116.

¹⁰³⁵ N. DÍAZ ABAD, “Clases de Ayudas de Estado: subvenciones, medidas de tipo financiero y aportaciones de capital”, *Noticias de la Unión Europea*, n.º 196, mayo 2001, pág. 8.

- 3) *Por el ámbito de aplicación*: se puede distinguir entre ayudas *generales* o *ayudas regionales* (con el objetivo comunitario de disminuir las diferencias existentes entre las distintas regiones de la Comunidad), según que su campo de aplicación sea un Estado miembro o el territorio que abarque un ente infraestatal.
- 4) Desde el punto de vista comunitario, las Ayudas de Estado pueden ser *incompatibles* con el propio mercado común, siempre que reúnan los requisitos antes señalados del artículo 87.1 del T.C.E., y *compatibles* con el citado mercado. Ayudas compatibles señaladas en los artículos 87.2 y 3 y 88.2 del T.C.E., que luego se estudiarán.

Las Ayudas compatible están señaladas en el artículo 87.2 del T.C.E. y son fundamentalmente, *las ayudas públicas de carácter social destinadas al consumidor* a condición de que se concedan sin discriminación por el origen de los productos y *las ayudas destinadas a reparar los perjuicios* causados por desastres naturales u otros acontecimientos de carácter excepcional.¹⁰³⁶ Estas situaciones previstas en el art. 87.2 del T.C.E. por su finalidad son compatibles con el mercado común y escapan al principio general de prohibición a pesar de afectar a la competencia y a los intercambios intracomunitarios. Si bien deben ser notificadas a la Comisión de conformidad con el art. 88.3 del T.C.E.

Frente al principio general de prohibición de las ayudas del art. 87.1 del T.C.E., el apartado 3 del mismo artículo, establece un tipo de ayudas respecto de las cuales la Comisión dispone de amplios poderes de decisión donde es necesario valorar las razones de tipo económico y social. El art. 87.3 del T.C.E., establece un *númerus clausus* de circunstancias que determinan que una ayuda pueda ser compatible con el mercado común, ayudas a ciertas regiones, sectores económicos y proyectos de interés europeo. Mientras que las ayudas compatibles del apartado 2 del art. 87 son supuestos reglados, en las ayudas señaladas en el apartado 3, la discrecionalidad de la Comisión y del Consejo es notoria.¹⁰³⁷

Pero para este trabajo es también interesante la distinción señalada por el profesor GONZÁLEZ SÁNCHEZ¹⁰³⁸ entre ayudas públicas ligadas al presupuesto y las *ayudas fiscales*. En este sentido, son ayudas fiscales, aquellos tipos de medidas que determinan un beneficio económico para el

¹⁰³⁶ Ha perdido virtualidad las ayudas también recogidas en el art. 87.2 en relación a Las ayudas destinadas a las *regiones alemanas* afectadas por la división del país.

¹⁰³⁷ Art. 87.3 T.C.E señala las siguientes: a) Las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo; b)) Las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) Las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; d) Las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad en contra del interés común; e) Las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a propuesta de la Comisión

¹⁰³⁸ M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Tributación de las ayudas Comunitarias*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1976, pág. 30.

destinatario y consistente en un menor gravamen que el establecido con carácter general.

Además, el Reglamento CE nº 994/98 del Consejo, de 7 de mayo de 1998, sobre la aplicación de los artículos 87 y 88 (antiguos artículo 92 y 93) del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea¹⁰³⁹, autoriza a la Comisión, mediante Reglamentos a declarar compatibles con el mercado común y no sujetas a la obligación de notificación, las ayudas a favor de las pequeñas y medianas empresas, la investigación y el desarrollo, la protección del medio ambiente, el empleo y la formación, así como las ayudas que se ajusten al mapa aprobado por la Comisión para cada Estado miembro a efectos de la concesión de ayudas regionales. En donde se señale la finalidad de la ayuda, las categorías de beneficiarios, las condiciones de control y de acumulación de ayudas, y los umbrales aplicables. Por otra parte, la Comisión aprobó el *Plan de Acción en el ámbito de las ayudas estatales para el período 2005-2009*¹⁰⁴⁰ para centrar las ayudas en las prioridades de la *estrategia de Lisboa*, donde se encuentra el estímulo al espíritu de empresa y la mejora del entorno de las empresas. Debemos señalar además como ayudas compatibles, en relación este trabajo, las *Ayudas a las pequeñas y medianas empresas*¹⁰⁴¹, donde se reconoce el papel que desempeñan las pequeñas y medianas empresas (PYME) – no de la empresa familiar- en términos de empleo y dinamismo económico en Europa y las exime de notificación previa en el caso de concesión de ayudas estatales, siempre que se respeten las condiciones previstas por el citado Reglamento 70/2001¹⁰⁴².

Así como, las *Ayudas de “minimis”*¹⁰⁴³, que según la Comunicación de la Comisión de 6 de marzo de 1996, son ayudas concedidas por un Estado miembro a una empresa, cuyos importes deben considerarse como de poca importancia, quedando exentas de la aplicación de las normas de competencia. El importe de las ayudas de *minimis*, tras la reciente modificación, no puede sobrepasar los 200.000 € en un período de 3 años. Finalmente, las *ayudas estatales con fines regionales*, de acuerdo con el

¹⁰³⁹ Diario Oficial L 142 de 14/05/1998.

¹⁰⁴⁰ Ver en la siguiente dirección, ya que no está publicado: <http://europa.eu/scadplus/leg/es/lvb/l26115.htm>

¹⁰⁴¹ Reglamento (CE) n.º 70/2001 de la Comisión, de 12 de enero de 2001, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del TCE a las ayudas estatales a las pequeñas y medianas empresas. DO L 10, 13.2.2001.

¹⁰⁴² En la Recomendación de la Comisión (96/280/CE), de 3 de abril de 1996, sobre definición de *pequeñas y medianas empresas*, dirigida a los Estados, además del número de empleados se establece un criterio financiero para comprender la importancia real de la empresa, su rendimiento y su posición respecto a sus competidores. Señalando como *mediana empresa*: las que empleen menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no exceda de 40 millones de euros, o cuyo balance general anual no exceda de 27 millones de euros. Se entenderá por *pequeña empresa*: la que emplee a menos de 50 trabajadores y cuyo volumen de negocios anual no exceda de 7 millones de euros, o cuyo balance general anual no exceda de 5 millones de euros. Diario Oficial nº L 107, de 30 /04/1996, p. 04-09.

¹⁰⁴³ Reglamento (CE) nº 1968/2006 de la Comisión, de 15 de diciembre de 2006, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de minimis. Diario de las Comunidades de 28/12/2006.

objetivo de cohesión económica y social (Título XVII del Tratado C.E.) y la correspondiente reducción de las diferencias de desarrollo entre regiones europeas ricas y pobres, exige la exención de aquellas ayudas¹⁰⁴⁴. Estas ayudas están destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida es anormalmente bajo o en las que existe una grave situación de subempleo, artículo 87.3, letra a), o a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, art. 87.3, letra c). Estas ayudas de finalidad regional se distinguen de las demás ayudas categorías de ayudas públicas por estar reservadas a zonas geográficas particulares y su objetivo específico es el desarrollo económico de estas zonas a través del apoyo a la inversión y a la creación de empleo. La Comisión considera que estas ayudas justifican los falseamientos de competencia que se derivan de ellas si se respetan ciertos principios: el carácter excepcional y limitado en el tiempo de este instrumento, la concentración en las regiones más desfavorecidas y el respeto indispensable del equilibrio entre los falseamientos de la competencia y las ventajas de desarrollo económico que generan las ayudas de finalidad regional¹⁰⁴⁵.

B) Concepto de Ayuda de Estado de carácter Fiscal en el T.C.E.

De acuerdo con GONZÁLEZ SÁNCHEZ¹⁰⁴⁶, las ayudas públicas pueden clasificarse en aquellas ayudas ligadas al gasto del presupuesto y las que están conectadas directamente con los tributos. En el desarrollo de la labor de control que corresponde a la Comisión Europea de conformidad con el artículo 88.1 T.C.E., la propia Comisión publicó la *Comunicación 98/C384/03, de 10 de*

¹⁰⁴⁴ *Directrices sobre las Ayudas de Estado con Finalidad Regional para el período 2007-2013* (2006/C 54/08) El 22 de diciembre 2006, la Comisión Europea ha aprobado el nuevo mapa de Ayudas de Estado con finalidad Regional para España que estará en vigor durante el período 2007-2013 dentro del correspondiente período de programación de los Fondos Estructurales de la Unión Europea. En el referido Mapa se establece las zonas y las intensidades máximas de ayuda a cada zona en que las Administraciones Públicas españolas (Locales, Autonómicas y Estatales) pueden conceder subvenciones a las empresas para incentivar su inversión productiva y la creación de empleo. Desarrollado en España por el Real Decreto 899/2007, de 6 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los incentivos regionales. El pasado 22 de diciembre de 2006, la Comisión Europea ha aprobado el nuevo mapa de Ayudas de Estado con finalidad Regional para España que estará en vigor durante el período 2007-2013 dentro del correspondiente período de programación de los Fondos Estructurales de la Unión Europea De modo que si las ayudas estructurales de la Unión Europea se van a reducir en un 70% al superar nuestra Comunidad el 75% del Pib comunitario, ello no impide que tanto el Estado como la propia Comunidad, incluidos los Ayuntamientos, financien las nuevas inversiones en un 30%, porcentaje que se incrementa en un 10% para las medianas empresas y en un 20% para las pequeñas. No existen, por tanto, cortapisas legales comunitarias para la financiación de nuevas inversiones por parte de nuestra Comunidad Autónoma o el Estado, llegando hasta el 50% de la inversión realizada. Siendo necesario que se creen los recursos correspondientes. Ello se decidirá con el nuevo sistema de financiación autonómica (2009- 2012) que deberá consensuarse el próximo año, cuando ya diversas Comunidades se han otorgado en sus Estatutos los ingresos necesarios para ello.

¹⁰⁴⁵ *Directrices sobre Ayudas de Estado con finalidad regional para el período 2007/2013* (2006/C 54/08) y Decisión de la Comisión Europea Ayuda Estatal N 626/2006, de 20 de diciembre de 2006).

¹⁰⁴⁶ M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, "Los gastos fiscales y su consideración como ayudas de Estado en el ámbito comunitario". *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, mayo 2001, pág. 40.

diciembre de 1998, relativa a la aplicación a la aplicación de las *normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*¹⁰⁴⁷, para tratar de luchar contra la denominada “competencia fiscal perniciosa” y con el objetivo de aclarar y reforzar la aplicación de las normas en materia de ayudas estatales, en un intento de reducir el falseamiento de la competencia en el mercado único. Las Directrices al mismo tiempo que generan transparencia y previsibilidad en las decisiones de la Comisión, garantizan la igualdad de trato entre los Estados miembros y su coherencia. El objetivo es eliminar los diferentes tipos de falseamiento que impiden el buen funcionamiento del mercado común, ya que las medidas fiscales generales pueden obstaculizar el funcionamiento del mercado interior, lo que debería dar lugar a su armonización de acuerdo con el artículo 94 del propio Tratado¹⁰⁴⁸. El valor jurídico de esta Comunicación¹⁰⁴⁹ viene determinado en que está basado en la doctrina jurisprudencial del T.J.C.E. y de la aprobación del señalado *Código de Buena Conduca*. En este sentido, el apartado 8 de la *Comunicación* (9/C/38473), antes citada, sobre ayudas estatales en relación con la fiscalidad directa de las empresas, señala que el carácter fiscal de una medida es indiferente, ya que el artículo 87 se refiere a una medida “*bajo cualquier forma*”.

Ya la Sentencia del T.J.C.E., de 2 de julio de 1974¹⁰⁵⁰ estableció en una primera aproximación, que es constitutivo de ayuda estatal, señalando dentro de dicho concepto a toda medida destinada a eximir, parcial o totalmente, de las cargas resultantes de aplicar normalmente el sistema general a las empresas de un sector determinado “*sin que esta exención pueda quedar justificada por la naturaleza o la economía del sistema*”. Donde no se distinguirá en dicho concepto, continúa la sentencia, de conformidad con el artículo 87 según las causas o los objetivos de las intervenciones, “*sino que las define en función de sus efectos*”.

Las ayudas tributarias son, por tanto, aquellas que suponen el otorgamiento de ventajas fiscales, ya sean exenciones, bonificaciones, reducciones, moratorias, etc. Las ayudas de Estado pueden darse en relación con cualquier tipo o categoría de tributo (tasas, contribuciones especiales,

¹⁰⁴⁷ Documento COM 384/98 final. DOCE C384, de 10 de diciembre de 1998, páginas. 0003 a 0009.

¹⁰⁴⁸ También mediante consulta de la Comisión con los Estados miembros interesados, o de directivas adoptadas por mayoría cualificada, en caso de una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros, falsee las condiciones de competencia en el mercado común, art. 96 T.C.E. Las ayudas estatales que pueden falsear la competencia, están sometidas a autorización de la Comisión, bajo control del juez comunitario, previa notificación de lo dispuesto en el art. 88.3 T.C.E. Los Estados miembros no pueden ejecutar sus proyectos de ayuda sin autorización, siendo la Comisión la que examina la compatibilidad, no en función de su forma, sino de sus efectos. Si considera que son incompatibles con el mercado común podrá exigir al Estado miembro su modificación o supresión. En el caso de que las ayudas se hubieran hecho efectivas, en contra de lo dispuesto en las normas de procedimiento, la supresión supone, en principio, que sus beneficiarios están obligados a devolverlas al Estado miembro.

¹⁰⁴⁹ A.M. GARCÍA-MONCÓ, *Libre Circulación de capitales en la Unión Europea: problemas Tributarios*, Madrid, Civitas, 1999, pág. 235.

¹⁰⁵⁰ Sentencia del TJCE de 2 de julio de 1974, en el asunto 173/73: *Italia/Comisión*, Rec. 1974, 709.

impuestos y exacciones parafiscales) y respecto de cualquiera de sus elementos esenciales (hecho imponible, sujeto, base, tipo, cuota, deuda). El T.J.C.E. en su sentencia de 12 de octubre de 2000, ha declarado incluso como ayuda de Estado, el continuo impago de impuestos y contribuciones, lo que indica que se trata de una ayuda no por acción sino por omisión, es decir, por abandono, intencionado o negligente de la Administración en la exacción diligente de los recursos públicos.

Por tanto, de acuerdo con el artículo 87.1 del T.C.E las ayudas de Estado de carácter fiscal deberán reunir los siguientes requisitos:

a) Origen público de los recursos.

Tanto del Estado (o mediante fondos estatales, se refiere el apartado 10 de la Comunicación), como de las autoridades regionales o locales¹⁰⁵¹, considerando la Comisión que una disminución de los ingresos fiscales equivale al *consumo de fondos estatales* en forma de gastos fiscales, bien sea mediante disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa y también mediante prácticas de la Administración Fiscal. Una disminución de los ingresos de los ingresos fiscales, como pueden ser los beneficios fiscales a la transmisión lucrativa de la empresa familiar, equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales, tanto si son otorgados por el Estado o por las Comunidades Autónomas, al haberse cedido la capacidad normativa a aquéllas con relación a dichas transmisiones.

b) Ventaja económica para el beneficiario.

Las ayudas fiscales deben generar una *ventaja* que aligere la carga de su presupuesto, bien por reducción de la base imponible -deducción excepcional, amortización acelerada, inscripción de reservas en el balance-, o de la cuota del impuesto, aplazamiento, o anulación de la deuda fiscal. Ventaja que puede ser una transferencia de fondos a los beneficiarios o una menor transferencia de los beneficiarios a las entidades públicas correspondientes. En el caso que nos ocupa, se trata de una reducción de la base imponible del 95% que representa su práctica exención en la transmisión gratuita.

En este sentido, la Comunicación señala las diferentes formas de reducir la carga fiscal de la empresa y, en particular, mediante (apartado 9) la reducción de la base imponible¹⁰⁵², exención¹⁰⁵³, deducción¹⁰⁵⁴, prima fiscal¹⁰⁵⁵ o crédito fiscal¹⁰⁵⁶, tipo reducido¹⁰⁵⁷, bonificación en la cuota¹⁰⁵⁸, establecimiento de amortizaciones extraordinarias y reservas exentas de

¹⁰⁵¹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 14 de octubre de 1987, en el asunto 248/84: *Alemania/Comisión*, Rec, p. 4013.

¹⁰⁵² Decisión 2002/892/CE de la Comisión, DOCE L 314 del 18/11/2002, pag.1.

¹⁰⁵³ Decisión 2003/28/CE de la Comisión, DOCE L 17 del 22/01/2003, pag.20.

¹⁰⁵⁴ Decisión 2001/168/CECA de la Comisión, DOCE L 60, del 1/03/2001, pag. 57.

¹⁰⁵⁵ Decisión 2002/780/CE de la Comisión, DOCE L 282 del 19/10/2002, pag. 15.

¹⁰⁵⁶ Decisión 2003/27/CE de la Comisión, DOCE L 17 del 22/01/2003, pag.1.

¹⁰⁵⁷ Decisión 2002/937/CE de la Comisión, DOCE L 329 del 5/12/2002, pag. 22.

¹⁰⁵⁸ Decisión 2002/893/CE de la Comisión, DOCE L 314 del 18/11/2002, pag.17.

impuestos¹⁰⁵⁹ o aplazamientos en la imposición¹⁰⁶⁰; deducción excepcional, amortización extraordinaria o acelerada, inscripción de reservas en el balance, etc. La reducción puede ser total o parcial de la cuantía del impuesto (exención, crédito fiscal, etc.). Así mismo, se incluye el aplazamiento, la anulación o incluso el reescalonomiento excepcional de la deuda fiscal.

c) *La medida administrativa debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros.*

De lo que se deriva que el beneficiario ejerce una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su medio de financiación, sea público o privado. Este requisito aparece señalado en el apartado 11 de la Comunicación, ya que comienza sobre la base de que el beneficiario de la medida ejerce *“una actividad económica, independientemente de su estatuto jurídico o de su medio de financiación”*.

Además esta actividad debe afectar a la competencia y a los intercambios entre los Estados miembros. La Comisión entiende cumplida a partir del momento en que *“la empresa beneficiaria ejerza una actividad económica que sea objeto de intercambios entre los Estados miembros”*. El simple hecho de que la ayuda *“consolide la posición de esta empresa frente a otras empresas competidoras en los intercambios intracomunitarios,”* permite considerar que existe una repercusión sobre los citados Estados. Este requisito no se vendrá afectado por el hecho de que la ayuda sea relativamente escasa¹⁰⁶¹, que el beneficiario tenga una talla modesta, posea una cuota muy reducida del mercado comunitario¹⁰⁶², no tenga una participación activa en las exportaciones¹⁰⁶³ o incluso de que la empresa exporte casi toda su producción fuera de la Comunidad.¹⁰⁶⁴ No es necesario que el beneficiario participe en intercambios comunitarios como señala la sentencia de 15 de diciembre de 2005¹⁰⁶⁵, de hecho, la ayuda le genera una ventaja en perjuicio de empresas competidoras, pudiendo al reforzarse la empresa acudir a mercados intracomunitarios. Aunque sea en situaciones puramente internas, las ayudas generan una *amenaza* sobre la libre competencia del art. 87.1 T.C.E. aumentando la competitividad del beneficiario, dificultando las posibilidades de entrada en el mercado interno y favoreciendo la salida a los mercados exteriores.

¹⁰⁵⁹ Decisión 2000/797/CECA de la Comisión, DOCE L 323 del 20/12/2002, pag.5.

¹⁰⁶⁰ Decisión 2002/347/CECA de la Comisión, DOCE L 126 del 15/05/2002, pag.27.

¹⁰⁶¹ Excepto, las ayudas que cumplen los requisitos de la regla *“de minimis”*, Comunicación de la Comisión publicada en el DO C68 de 6.3.1996, p.9.

¹⁰⁶² Sentencia del TJCE, de 14 de septiembre, en los asuntos acumulados C-278/92, Bélgica/Comisión, Rec.1994, p.I-959. C-279/92 y 280/92: *España/Comisión*, Rec. 1994, p. I-4103.

¹⁰⁶³ Sentencia del TJCE, de 13 de julio de 1988, en el asunto 102/87, *Francia/Comisión*, Rec.1988, p.I-4067.

¹⁰⁶⁴ Sentencia del TJCE, de 21 de marzo de 1990, en el asunto C-142/87, *Bélgica/Comisión*, Rec.1994, p.I-959.

¹⁰⁶⁵ Asunto C-66/02, *República italiana v. Comisión CE*.

d) *La medida fiscal debe ser específica o selectiva, en el sentido de favorecer a determinadas empresas o producciones.*

Las medidas fiscales prohibidas por el artículo 87.1 del T.C.E. deben ser selectivas, en el sentido de beneficiar de acuerdo a determinadas empresas o sectores. En este sentido, las medidas tributarias abiertas a todas las empresas y aplicables en todo el territorio a que se refiere su ámbito, quedarían fuera de la citada prohibición. El apartado 12 de la Comunicación, relativo a este requisito, establece que la medida sea *específica* o selectiva, en el sentido de favorecer a “*determinadas empresas o producciones*”. Este carácter de la ventaja puede ser el resultado de una excepción a las “*disposiciones fiscales de naturaleza legislativa, reglamentaria o administrativa, como también de una práctica discrecional por parte de la administración fiscal*”.

e) *Ayuda no compatible.*

Si una medida fiscal es constitutiva de ayuda con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 87, puede acogerse, al igual que las ayudas concedidas bajo otros conceptos, a una de las excepciones al principio de incompatibilidad con el mercado común previstas en los apartados 2 y 3 de dicho artículo. Además, si el Estado ha asignado al beneficiario, ya sea una empresa privada o pública, la gestión de servicios de interés económico general, la ayuda también puede acogerse a lo dispuesto en el artículo 85 del Tratado¹⁰⁶⁶.

Finalmente, el carácter selectivo de una medida puede estar justificado “*por la naturaleza o la economía del sistema*”¹⁰⁶⁷, o por el cumplimiento de un *objetivo de interés general*, como luego estudiaremos. En tal caso la medida no se consideraría ayuda de Estado de la establecida en el artículo 87.1 T.C.E.

La Comisión no puede autorizar, por otra parte, las ayudas contrarias tanto a las normas del Tratado, en particular, las relativas a la prohibición de *discriminaciones fiscales* y *al derecho de establecimiento como a las disposiciones del Derecho derivado en materia fiscal*¹⁰⁶⁸. Estos aspectos de la ayuda pueden ser objeto, de forma paralela, de un procedimiento distinto por la infracción de las libertades comunitarias. Circunstancia que ocurre en el supuesto de las reducciones estudiadas a la *transmisión gratuita de la empresa familiar*, donde además de poder constituir una ayuda de Estado, se discrimina a los ciudadanos no residentes, como luego veremos. En este sentido, según la jurisprudencia del T.J.C.E., las modalidades de una ayuda ligadas indisolublemente al objeto de la misma y que infrinjan disposiciones del

¹⁰⁶⁶ Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de las Comunidades Europeas, de 27 de febrero de 1997, en el asunto T-106/95: *FFSA et al./Comisión*, Rec. 1997, p. II.229; resolución del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 25 de marzo de 1998, en el asunto C-174/97/P: *FFSA et al./Comisión*, Rec. 1998, p. I-1303.

¹⁰⁶⁷ Sentencia del TJCE, de 2 de julio de 1974, en el asunto 173/73: *Italia/Comisión*, REc. 1874, p.709.

¹⁰⁶⁸ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 22 de marzo de 1977, en el asunto 74/76: *Iannelli y Volpi/Merini*, Rec. 1977, p. 557. Véanse también los asuntos 73/79: *Sovroprezzo*, Rec. 1980, p. 1533, T-49/93: *SIDE*, Rec. 1995, p. II-2501, y C 142/80: *Salengo*, Rec. 1981, p. 1413

Tratado distintas de los artículos 87 y 88 deben examinarse mediante el procedimiento del artículo 88 en el marco de un examen de conjunto de la compatibilidad o incompatibilidad de la ayuda.

La calificación de medida fiscal perniciosa con arreglo al *Código de Conducta* no afecta a que la medida también pueda ser considerada ayuda estatal. Por el contrario, el análisis de la compatibilidad de las ayudas fiscales con el mercado común deberá hacerse teniendo en cuenta, entre otras cosas, las consecuencias de estas ayudas que pondrán de manifiesto la aplicación del *Código de Conducta*¹⁰⁶⁹.

Cuando se concede una ventaja fiscal para que las empresas emprendan determinados proyectos (en particular, de inversión) y la importancia de la misma está limitada por los costes de realización de dichos proyectos, la ventaja no difiere de una subvención y como tal hay que considerarla. Sin embargo, estos regímenes deben establecer unas normas que sean suficientemente transparentes para que sea posible cuantificar la ventaja percibida.

Las disposiciones de bonificación fiscal suelen tener un carácter permanente, no están relacionadas con la realización de proyectos específicos y reducen, al mismo tiempo, los gastos corrientes de la empresa sin que sea posible evaluar el volumen exacto en el marco del examen previo efectuado por la Comisión. Estas medidas constituyen “ayudas de funcionamiento”, que, en principio, están prohibidas. Estas ayudas de funcionamiento están prohibidas e (indirectamente) no están justificadas por su contribución al desarrollo regional (que han de ser proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados) así como afectan la igualdad de trato entre los residentes y los no residentes.

C) Las Medidas Tributarias Generales

Una medida fiscal de “carácter general”, abierta a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro, no constituye ayuda de Estado. El apartado 13 de la Comunicación señala que, en principio, las medidas fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro constituyen “medidas generales” no reúne, el carácter de ayuda de Estado, ya que no tiene carácter selectivo, pudiendo considerarse como una medida de carácter general. Aunque, la existencia de un mercado interior dentro de la Comunidad, hace necesario la comprobación, de si las medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros pueden obstaculizar la libre circulación de los bienes, servicios y los capitales y falsear la libre competencia, para comprobar que las medidas están realmente abiertas a cualquier empresa y su alcance no está discrecionalmente restringido a causa de la discrecionalidad del Estado o debido a otros factores que puedan limitar su eficacia. Estas medidas, son aquellas que carecen del

¹⁰⁶⁹ Apartado 30.

necesario requisito de *selectividad* para considerarse como una ayuda de Estado de carácter fiscal, tal como hemos señalado anteriormente. En este sentido, por tanto, también son compatibles con el T.C.E., las ayudas que se aplican a todas las empresas y sectores, las llamadas “*medidas generales*”. Al hablar de los requisitos del concepto de ayuda estatal, hemos mencionado que la medida sea selectiva.

La Comisión en la Comunicación 98/C384/03, establece esta importante diferenciación entre “*medidas generales*” y las “*ayudas estatales*”. En este sentido, se incluyen entre las *medidas generales* a las disposiciones fiscales abiertas a todos los agentes económicos que actúan en el territorio de un Estado miembro sobre la base de la igualdad de acceso y sin que el alcance pueda ser reducido utilizando la discrecionalidad del Estado en su concesión o mediante otros factores que puedan restringir su efecto práctico.

Fundamentalmente en esta definición, la Comisión en la citada Comunicación considera “*medidas generales*”- exigiendo en consecuencia que se que se apliquen de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones y, no constituyendo por tanto, ayudas estatales, dos tipos de medidas:

- a) Por una parte, las medidas de *pura técnica fiscal*, tales como la fijación de los tipos impositivos, de las normas de depreciación y amortización y de las normas en materia de aplazamiento de pérdidas; tampoco tendrán la consideración de ayudas estatales las disposiciones destinadas a evitar la doble imposición o la evasión fiscal legal.
- b) Por otra parte, las medidas destinadas a lograr *un objetivo de política económica general* mediante la reducción de la carga fiscal vinculada a determinados costes de producción como por ejemplo, investigación y desarrollo, medio ambiente, formación y empleo. En las que se podrían incluir las medidas para facilitar la transmisión de la pequeña y mediana empresa en los casos de sucesión y donación, para garantizar su supervivencia.

Para ello deben estar realmente abiertas a cualquier empresa sobre a la base de la igualdad de acceso y su alcance no puede ser reducido de hecho, como por ejemplo, a causa de la *discrecionalidad* del Estado en su concesión o debido a otros factores que puedan restringir su efecto práctico. Esta condición no limita, sin embargo, la capacidad de los Estados miembros “*para escoger aquella política económica que consideren más adecuada, así como respecto del reparto de la carga tributaria sobre los diferentes factores de producción*”. Siempre que se apliquen “*de la misma manera a todas las empresas y a todas las producciones, no constituyen ayudas estatales*”.

El hecho de que determinadas empresas o sectores se beneficie, más que otros de algunas medidas fiscales, no significa, apartado 14, que dichas medidas entren dentro del ámbito de las ayudas de Estado. Como por ejemplo la reducción de la fiscalidad del factor trabajo que beneficia más a las empresas con intensidad del citado factor, o las ayudas a la inversión que sólo afecta a las empresas que llevan a cabo dicha inversión.

Para determinar que una medida no es “*general*”, es evidente de conformidad con el artículo 87.1 T.C.E. que la misma establezca “*una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro*”. Por lo tanto, conviene determinar, en primer lugar, el régimen común aplicable.

Para poder aplicar el apartado 1 del artículo 87 del T.C.E. a una medida fiscal, es necesario que *la medida en cuestión establezca una excepción a la aplicación del sistema fiscal nacional a favor de determinadas empresas del Estado miembro*. En la práctica, el tipo de decisiones adoptadas por la Comisión al calificar las medidas como ayudas de Estado o como medidas generales, ponen de relieve que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las únicas a las que, en principio, no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 87.

Las *medidas de alcance territorial regional o local*, como son los beneficios fiscales otorgados por las Comunidades Autónomas, pueden favorecer, sin duda, a determinadas empresas –cumplirían por tanto el requisito de la especificidad para ser calificadas como ayudas de Estado, siempre que la excepción al régimen común aplicable en el Estado miembro (o a su propio régimen particular) al que pertenece el territorio o región beneficiaria no esté justificada por la *naturaleza o la economía del sistema fiscal*, con el alcance, muy limitado que luego se enunciará, en cuyo caso, tales medidas de alcance territorial regional o local, incumplirían el cuarto requisito exigido para la calificación de la medida como ayuda de Estado, *no sometándose* a lo regulado por los artículos 86, 87 y 88 del T.C.E.

Las *ayudas regionales*, art. 87.3 a) y c) del T.C.E., proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados, quedan también fuera de la prohibición general de las ayudas de Estado. Ayudas que no deben confundirse con los beneficios fiscales concedidos por los entes subcentrales. La Comisión Europea señala como requisitos de estas ayudas:

- La de contribuir al *desarrollo regional* y estar destinada a actividades que tengan un impacto local. Las causas deben ser estrictamente territoriales según sentencia de 19 de septiembre de 2000¹⁰⁷⁰.
- Contribuyan al *desarrollo regional* y correspondan a actividades que tengan un impacto local. En el caso de que la implantación de actividades off-shore no tenga grandes externalidades en la economía local, no contribuirá, por lo general, satisfactoriamente a su desarrollo.

¹⁰⁷⁰ Asunto C-167/98 cit.

- Se examinen en un *contexto comunitario*¹⁰⁷¹. A este respecto, la Comisión debe tener en cuenta los efectos negativos que pueden tener estas medidas sobre los demás Estados miembros

Para que la Comisión las pueda considerar compatibles con el mercado común, las ayudas estatales que se utilicen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones han de ser “*proporcionadas y adecuadas a los objetivos buscados*”. Los criterios empleados a la hora de examinar las ayudas de finalidad regional permiten tener en cuenta, en el examen de las ayudas fiscales, otras posibles implicaciones de estas ayudas. La concesión de excepciones en función de criterios regionales exige que la Comisión se asegure, en particular, de que dichas medidas estén justificadas en función de su objetivo.

No se considera justificada, la protección constitucional *de regímenes fiscales especiales* que no puede considerarse una excepción. Como los correspondientes a los Territorios Históricos españoles, cuyo marco normativo debe respetar el art. 87.1 T.C.E., no pudiendo considerarse vulnerado la capacidad normativa de dichos territorios¹⁰⁷². Al igual que las medidas fiscales establecidas por las Comunidades de régimen común, cabe añadir. Finalmente, en cuanto al *Proyecto de interés europeo*, artículo 87.3.b) del T.C.E., que debe de interpretarse de una manera restrictiva cuando responde a un incentivo de política fiscal nacional como respecto a Italia señala la sentencia antes citada, de 15 de diciembre de 2005.

El hecho de que dicha medida aproxime las cargas tributarias de un sector a las de sus competidores en otros Estados miembros, no lo exime del carácter de ayuda de Estado. Las divergencias de este tipo entran dentro del ámbito de aplicación de los artículos 94 a 96 del T.C.E., que no pueden corregirse con la introducción de medidas unilaterales dirigidas a las empresas más afectadas por las disparidades existentes entre los sistemas fiscales.

Según esa *Comunicación*, la Comisión examina la compatibilidad de las ayudas, no en función de su forma, sino de sus *efectos*. En el caso que se estime que las ayudas son incompatibles con el mercado común, podrá exigir al Estado miembro su modificación o supresión. En el supuesto de que las ayudas ya se hubieran hecho efectivas, en contra de las normas de procedimiento que obligan a un régimen de autorización previo de la Comisión, la supresión impone a los beneficiarios de las ayudas la obligación de devolverlas al Estado miembro en cuestión.

Estas medidas generales deben ser examinadas en el contexto comunitario, es decir, *no producir efectos negativos sobre los demás Estados miembros de la Comunidad*. Corresponde, por tanto, al Estado que ha introducido la diferenciación de gravámenes entre empresas demostrar que

¹⁰⁷¹ Sentencia del Tribunal, de 17 de septiembre de 1980, en el asunto 730/79: *Philip Morris/Comisión*, Rec. 1980, p. 2671.

¹⁰⁷² Sentencia de 5 de marzo de 2002 (Asuntos T-92/000 y 103/00 cit.) y Sentencia de 11 de noviembre de 2004 (Asuntos C-186-02 y C-188/02, Diputación Foral de Álava, *Ramodín SA* y *Ramodín Cápsulas SA*. v. Comisión CE y Comunidad Autónoma de la Rioja).

están efectivamente justificadas por la naturaleza y estructura del sistema.¹⁰⁷³ Sin embargo, podrían no considerarse como tales las medidas generales, determinadas medidas de política general aunque afecten a multitud de empresas o a sectores muy importantes¹⁰⁷⁴, pudiendo presentar una selectividad y favorecer a las mismas.

Con relación al criterio de selectividad o de especificidad, el apartado 17 de la Comunicación señala que, la práctica de la Comisión en sus Decisiones manifiesta que las medidas cuyo alcance se extiende a todo el conjunto del territorio del Estado son las *únicas* a las que no se puede aplicar el criterio de especificidad establecido en el apartado 1 del artículo 87 del T.C.E. Las medidas de alcance regional o local pueden favorecer sin duda a determinadas empresas, y serán ayudas siempre que se cumplan los principios contemplados anteriormente. Es decir, que constituya una excepción al régimen común y no constituya una ayuda regional del artículo 87.3.a) y c) del T.C.E.

Una medida sectorial, por su especificidad, está prohibida por el artículo 87.1 T.C.E. al hablar de “*determinadas producciones*” entre los criterios que definen una ayuda sujeta al control de la Comisión. De acuerdo con la práctica y la jurisprudencia, continúa el apartado 18, se consideran constitutivas de ayuda, las medidas fiscales que tengan principalmente por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad. Lo mismo puede decirse de las medidas que favorezcan exclusivamente a los productos nacionales exportados¹⁰⁷⁵. Por otra parte, la Comisión considera ayuda cualquier medida dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional¹⁰⁷⁶.

La Comisión repite la mayor parte de los argumentos para explicar cuando una medida no tiene carácter general y cuando es específica¹⁰⁷⁷. La Comisión parte de un análisis de los sistemas fiscales, en que la suma de las cargas fiscales está abierta a todos los agentes económicos. Una excepción que no esté abierta a todos los agentes (por ejemplo las exenciones por formación o investigación) o que no esté justificada por la naturaleza o la economía del sistema, será constitutiva de ayuda estatal.

No serán específicas, aquellas ayudas que se extienden al conjunto del territorio del Estado o no afectan a determinadas producciones. En este punto, discrepan el Código de Conducta y el concepto de ayuda estatal del art. 87 T.C.E., ya que no serán consideradas ayudas, aquellas que tienen aplicación general a todas las empresas, que serán una medida general al mismo tiempo que competencia perniciosa.

¹⁰⁷³ Sentencia de 29 de abril de 2004 (Asunto C-159/01 cit.)

¹⁰⁷⁴ Sentencia de 8 de noviembre de 2001, Asunto C-143/99, *Andrien-Wien Pipeline v. Finanzlandesdirektion für Kärnten*.

¹⁰⁷⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 10 de diciembre de 1969, en los asuntos acumulados 6/69 y 11/69 *Comisión/Francia*, Rec. 1969, p. 523

¹⁰⁷⁶ Decisión 97/239/CEE de la Comisión, de 4 de diciembre de 1996, en el asunto «*Maribel bis/ter*», DO L 95 de 10.4.1997, p. 25 (actualmente subíndice, asunto C-75/97).

¹⁰⁷⁷ H.E. KUBE, *Nacional Tax Law and the Transnacional Control of state Aids*, EUI working paper law No.2001/9, European University Institute, Florence, 2001.

De modo que una medida que supone un nivel de tributación inferior al que sería de aplicación según las reglas generales, constituye ayuda de Estado, salvo que dicha excepción esté abierta a todas las empresas o esté justificada por la naturaleza o la economía del sistema. Para la Comisión, es ayuda toda excepción a la regla general que conduce a un nivel de imposición inferior al que resultaría de la aplicación de dicha regla general. Una regla abierta a todos los operadores económicos, es una regla general¹⁰⁷⁸.

*Finalmente, con relación a las Prácticas administrativas discrecionales, el tratamiento de los agentes económicos de forma discrecional puede conferir a la aplicación individual de una “medida general”, la calidad de medida selectiva, especialmente en el caso de que la facultad discrecional vaya más allá de la simple gestión de los ingresos fiscales aplicando criterios objetivos*¹⁰⁷⁹

Justificación de la aplicación de una excepción por “la naturaleza o la economía del sistema”

Si la medida no es general, seguidamente, debe examinarse si la excepción al régimen común o las diferencias en el mismo están justificadas “por la naturaleza o la economía del sistema” fiscal, es decir, si derivan directamente de los principios fundadores o directivos del sistema fiscal del Estado miembro a que correspondan. En caso contrario serán ayudas estatales. La política fiscal, como hemos señalado, forma parte de la política económica de cada país, contribuyendo a la financiación de los gastos públicos y a la redistribución de rentas. En la Unión Europea, las políticas fiscales son competencia de los Estados miembros, no pudiendo la política europea imponer una uniformización de los sistemas impositivos nacionales, sino hacerlos meramente compatibles entre sí y con los objetivos del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea.

La Comisión tampoco considera ayudas de Estado, aquellas ayudas justificadas por “la naturaleza o la economía del sistema” ya que no reunirían el requisito de la *especificidad* de la medida, como ahora estudiaremos. Aunque la Comisión realiza una interpretación extremadamente restrictiva afirmando que “*si bien la naturaleza de determinadas actividades o el tamaño de ciertos grupos hacen precisos métodos particulares o regímenes de imposición especiales, es difícilmente justificable por la naturaleza o la economía del sistema que estos regímenes de imposición especiales den lugar a ventajas no abiertas a otras empresas sometidas al régimen fiscal general*”¹⁰⁸⁰. Además si

¹⁰⁷⁸ F. FLORINDO GIJÓN, “El Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas y su relación con el Régimen Comunitario de Control de las Ayudas Estatales”, *Crónica Tributaria*, nº 109/2003, pag.113.

¹⁰⁷⁹ Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 26 de septiembre de 1996, en el asunto C-241/94 *Francia/Comisión (Kimberly Clark Sopalin)*, Rec. 1996, p. I-4551.

¹⁰⁸⁰ M HOCINE, *Aides fiscales: la Commission procède à l'examen approfondi du critère de la selectivité dans le domaine de la fiscalité d'entreprise* en Competition General-Directore of the European Cmmission : Competition Policy Newsletter No.1 Febrero 2002, pag. 85.

un régimen específico no otorga ventaja alguna, no puede considerarse que existe ayuda estatal. Una medida de un régimen fiscal específico que confiere una ventaja, con un nivel inferior de imposición al que resultaría de la aplicación de las normas generales, a una o varias empresas, constituye ayuda de Estado¹⁰⁸¹. Así sería ayuda, una disposición específica en materia de fiscalidad para determinadas empresas en función de su tamaño o de la naturaleza de sus actividades¹⁰⁸².

Habría que señalar como cita PASCUAL GONZÁLEZ¹⁰⁸³, que no serán incompatibles con el mercado común, al no constituir Ayudas de Estado, las derivadas de la *naturaleza y estructura del sistema tributario*. La coherencia de una medida específica con la lógica interna del sistema fiscal en general, la excluiría de la condición ayuda¹⁰⁸⁴. Parecería que los *principios constitucionales* que informan el sistema tributario deberían incluirse en esta excepción. Pero un correcto entendimiento de estos principios impide la justificación de una medida fiscal selectiva, así en la sentencia de 15 de julio de 2004 del T.J.C.E., se afirma que “*los principios de igualdad en materia tributaria y de capacidad económica, aún constituyendo indudablemente los fundamentos del sistema fiscal español, no impone a contribuyentes que se encuentran en situaciones diferentes sean tratados del mismo modo*”¹⁰⁸⁵.

Razones objetivas pueden justificar determinadas medidas estatales de política fiscal de cara a la funcionalidad del propio sistema fiscal. Si la política fiscal es competencia de las autoridades nacionales, lo cual está dificultando la aproximación de los sistemas fiscales, su posible afectación a la libre competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, determina que es necesario estudiar su compatibilidad con el art. 87.1 del T.C.E.¹⁰⁸⁶

El carácter diferencial de determinadas medidas no implica necesariamente que sean ayudas estatales. Tal es el caso de medidas cuya racionalidad económica las hace “*necesarias o funcionales con respecto a la eficacia del sistema fiscal*”¹⁰⁸⁷. No obstante, corresponde al Estado ofrecer tal justificación, como exige el apartado 23.

La progresividad de una tarifa sobre los ingresos o los beneficios se justifica por la lógica redistributiva del impuesto. El cálculo de las amortizaciones del activo y los métodos de valoración de las existencias varían de un Estado miembro a otro, aunque tales métodos pueden ser inherentes a

¹⁰⁸¹ Sentencia de 27 de enero de 1998, *Ladbroke Racing Ltd. C. Comisión*, as. T-67/94, Rec. P.II.1.

¹⁰⁸² De ahí, su carácter de medida compatible, de las ayudas a las pequeñas y medianas empresas.

¹⁰⁸³ MM. PASCUAL GONZÁLEZ, “Aplicación de las normas comunitarias en materia de Ayudas de Estado a las medidas de naturaleza fiscal”, *Revista de Información Fiscal* nº 40, julio-agosto 2000, págs. 48 y 49.

¹⁰⁸⁴ Comunicación COM 98/C 384/ 03 y Sentencia de 5 de marzo de 2003 (Asuntos T-92700 y T-103/00 cit.).

¹⁰⁸⁵ Asunto C-501700 cit.

¹⁰⁸⁶ STJCE de 2 de julio de 1974, asunto 173/73.

¹⁰⁸⁷ Decisión 96/369/CE de la Comisión, de 13 de marzo de 1996, relativa a una ayuda fiscal en forma de amortización en beneficio de las compañías aéreas alemanas (DO L 146 de 20.6.1996, p. 42).

los sistemas fiscales en los que se encuadran. Asimismo, pueden diferir de un Estado miembro a otro las disposiciones establecidas en relación con la recaudación de las deudas fiscales. Por último, algunas condiciones pueden estar justificadas por diferencias objetivas entre los contribuyentes. En cambio, si la Administración Fiscal puede establecer de forma discrecional plazos de amortización o métodos de valoración diferentes, por empresas y sectores, en ese caso se puede presumir la existencia de ayuda. Esta presunción también existe si la Administración Fiscal trata las deudas fiscales individualmente, persiguiendo un objetivo distinto del de la optimización de la recaudación de las deudas contraídas por la empresa de que se trate.

Si es evidente que el *Impuesto sobre los beneficios* sólo puede percibirse si se obtiene algún beneficio. De esta manera, por la naturaleza del sistema fiscal, se puede justificar el hecho de que las empresas sin ánimo de lucro, como es el caso de las fundaciones o las asociaciones, estén nominalmente exentas de imposición, si no pueden producir beneficios. Además, por la naturaleza del sistema fiscal también se puede justificar el hecho de que en el caso de ciertas cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios, éstos no estén gravados como tales, si se exige el pago del impuesto a sus miembros.

Se ha de distinguir conforme al apartado 26, por una parte, entre los objetivos asignados a un determinado régimen fiscal, a los cuales es ajeno -en particular, los objetivos sociales o regionales- y, por otra, los objetivos inherentes al propio sistema fiscal. Su razón de ser es obtener ingresos para financiar los gastos del Estado. Las empresas deben pagar el impuesto una sola vez. El hecho de tener en cuenta los impuestos pagados al Estado en el que la empresa tenga su residencia fiscal es, por lo tanto, inherente a la lógica del sistema fiscal. En cambio, resultan difíciles de justificar algunas excepciones a las normas fiscales argumentando la lógica de un sistema fiscal. Tal sería el caso, por ejemplo, de que las empresas no residentes (off-shore) recibieran un trato más favorable que las empresas residentes o que se concedieran ventajas fiscales a las sedes centrales o a las empresas que ofrecieran determinados servicios (por ejemplo, financieros) dentro de un grupo.

Es posible, finalmente que determinadas disposiciones específicas que no consten de elemento discrecional alguno que permita, por ejemplo, fijar el impuesto de forma global (por ejemplo, en los sectores agrícola y pesquero) se justifiquen por la naturaleza y la economía del sistema, especialmente en caso de que tengan en cuenta determinados requisitos contables y la importancia del factor inmobiliario en los activos que son propios de determinados sectores. Tales disposiciones no son constitutivas, por tanto, de ayuda estatal. Por último, la lógica que subyace en determinadas disposiciones específicas en materia de fiscalidad de la pequeña y mediana empresa, incluidas las

pequeñas empresas agrícolas, es comparable a la que justifica la progresividad de un baremo impositivo.¹⁰⁸⁸

En resumen, las ayudas fiscales conceden a los beneficiarios una ventaja que reduce las cargas que normalmente gravan el presupuesto, mediante reducciones de los importes de los impuestos que deben pagar. Lo que implica una pérdida de ingresos fiscales y en consecuencia equivalente al consumo de recursos públicos en forma de gastos fiscales. La Comisión considera que estas ayudas fiscales afectan a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros. Por el hecho de que los beneficiarios ejercen actividades económicas susceptibles de dar lugar a intercambios entre los Estados miembros, la ayuda refuerza la posición de las empresas beneficiarias con relación a otras empresas competidoras en dichos intercambios, por lo que éstos se ven afectados. Además, se mejora la rentabilidad de las empresas receptoras gracias al aumento de sus resultados netos (beneficios después de impuestos). De este modo, pueden competir con las empresas que no se benefician de dichas ayudas fiscales.

Las ayudas fiscales a la transmisión de la empresa familiar en España, son medidas específicas o selectivas en el sentido que favorecen a algunas empresas, las “empresas familiares”. Aunque no existe discrecionalidad de la Administración Fiscal en el otorgamiento de la ayuda. Habría, no obstante, que

¹⁰⁸⁸ En aplicación del apartado 3 del artículo 88, los Estados miembros están obligados a notificar a la Comisión todos los “*proyectos destinados a conceder o modificar ayudas*” y no están autorizados a ejecutarlos sin su autorización previa. Este procedimiento concierne a todo tipo de ayuda, incluidas las ayudas fiscales. Si la Comisión comprueba que una ayuda estatal que se ha llevado a cabo sin cumplir este precepto y no puede acogerse a ninguna de las excepciones previstas por el Tratado y, por lo tanto, es incompatible con el mercado común, debe exigir que dicho Estado miembro la recupere, salvo en el caso de que esta exigencia sea contraria a algún principio fundamental del Derecho comunitario; en particular, la confianza legítima en que puede basarse la actitud de la Comisión. En caso de que se trate de una ayuda estatal que adopte la forma de ayuda fiscal, la cuantía que se ha de recuperar se calcula comparando el impuesto efectivamente pagado y el que se debería haber pagado si se hubiese aplicado la norma correspondiente. A esta cuantía de base habrá que sumar los intereses que se adeuden. El tipo que se debe aplicar corresponde al tipo de referencia utilizado para el cálculo del equivalente de subvención en el marco de las ayudas regionales. En virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 88, la Comisión “*examinará permanentemente junto con los Estados miembros los regímenes de ayuda existentes en dichos Estados*”. Este examen se realiza también para las ayudas estatales que adopten la forma de ayuda fiscal. Para poder llevarlo a cabo, se pide a los Estados miembros que faciliten anualmente a la Comisión informes sobre sus regímenes de ayudas estatales vigentes. En caso de reducciones fiscales o de exenciones impositivas parciales o totales, los informes deben ofrecer una estimación de las pérdidas de ingresos presupuestarios. A raíz del examen, si la Comisión estima que el régimen no es o ha dejado de ser compatible con el mercado común, puede proponer al Estado miembro que lo modifique o suprima. Tomando como base las orientaciones definidas en la presente Comunicación y una vez que se publique, la Comisión procederá a examinar, por una parte, los proyectos de ayudas fiscales que le sean notificados, así como las ayudas fiscales que se hayan aplicado ilegalmente en los Estados miembros y, por otra, volverá a examinar los regímenes vigentes. Esta Comunicación tiene un carácter indicativo y no exhaustivo. La Comisión tendrá en cuenta las circunstancias específicas de cada caso.

determinar si están justificadas por la *naturaleza o la economía del sistema, o contribuir al desarrollo regional, o se trata de una medida en cumplimiento de una política general compatible con el Tratado*.

Son ayudas de Estado por ser concedidas por el Estado o por las Comunidades Autónomas sobre la base de sus recursos, que favorecen a algunas empresas, cuya ventaja puede falsear la competencia y afectar a los intercambios entre los Estados miembros. El que se apliquen en una parte del territorio no significa que quedan fuera de la prohibición del artículo 87.1 del T.C.E. Además, no se trata de ayudas a la inversión, ya que el Anexo I de las directrices señala que “*las ayudas fiscales pueden considerarse ayudas a la inversión cuando ésta constituye su base imponible*”, ni al empleo. Parece que tampoco son ayudas de funcionamiento, aquellas que liberan a una empresa de los costes que normalmente habría sufragar ella misma como parte de su gestión corriente o de sus actividades normales, incrementando su rentabilidad a causa de su resultado neto (beneficios después de impuestos).

6.1.3. LOS BENEFICIOS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE LA “EMPRESA FAMILIAR” EN LA LEGISLACIÓN ESTATAL ESPAÑOLA, COMO POSIBLE AYUDA DE ESTADO

Ya hemos señalado en la actual Unión Europea, la política fiscal de los Estados miembros se encuentra limitada por el derecho comunitario, tanto por las disposiciones de Derecho Comunitario *originario* como por las de Derecho Comunitario *derivado*¹⁰⁸⁹. Así como que dicha Unión Europea está obligada por el artículo 2 T.C.E. a la formación de un mercado único, lo que lleva consigo el establecimiento de un régimen de control de ayudas que impida el falseamiento de la libre competencia¹⁰⁹⁰, prohibido por el propio Tratado, así como garantizar la libertad de circulación de bienes, personas, mercancías, servicios y capitales¹⁰⁹¹. Evitar las ayudas de Estado y las intervenciones estatales que perjudiquen la libre competencia ha sido un proceso continuo dentro de la Unión europea¹⁰⁹². La política de competencia comunitaria se concibe en los Tratados de la Unión Europea como un complemento indispensable de las políticas orientadas al establecimiento del mercado común, o como señala DE LAS HERAS¹⁰⁹³, a promover la unidad del mercado común, mediante la eliminación de las barreras creadas al comercio y la prohibición de las *ayudas de Estado*, que redundarán en utilización óptima de los factores de producción en la Comunidad.

¹⁰⁸⁹ C.M. LÓPEZ ESPANDAFOR, *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, IEF, 2005, pág. 9.

¹⁰⁹⁰ Artículos 81 a 86 del Tratado de la Comunidad Europea, relativos a las “*disposiciones aplicables a las empresas*” en materia de competencia.

¹⁰⁹¹ C.M. LÓPEZ ESPANDAFOR, *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*,..., cit., pág. 9.

¹⁰⁹² R. CÁRDENAS ORTIZ, *Las Ayudas de Estado y el derecho Comunitario*, Investigación Jurídica nº 3/03, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pág. 13.

¹⁰⁹³ A. DE LAS HERAS, “*Las Ayudas Públicas en la Comunidad*”, *Boletín de Estudios Económicos*, nº 126, Diciembre 1985, pág. 455.

Para ello es necesario impedir, ante la ausencia de coordinación de la política fiscal de los distintos países comunitarios¹⁰⁹⁴, que los gobiernos concedan ayudas estatales que no persigan objetivos comunitarios complementarios, como el de cohesión económica y social y de competitividad industrial, criterio aplicable a las Comunidades Autónomas que tienen competencia normativa sobre beneficios fiscales en relación con empresas o entidades que ejercen actividades económicas.

La libertad de que gozan los Estados miembros para legislar sobre sus tributos nacionales en la imposición directa, frente a la armonización fiscal de la imposición indirecta como señala ROCHE LAGUNA¹⁰⁹⁵, *cuando en el mundo actual el elemento fiscal es muy importante en la vida y planificación de las empresas, y esta vida y planificación tienen una importante visión internacional, como señala GARBARINO*.¹⁰⁹⁶ La existencia de diferentes sistemas tributarios nacionales en los Estados miembros constituye un obstáculo para la consecución de un mercado común¹⁰⁹⁷, ya que los diferentes incentivos fiscales, al mismo tiempo que se produce un incremento de la competencia fiscal interestatal¹⁰⁹⁸, que puede producir una erosión de las bases imponibles con el consiguiente déficit público y una disminución de la imposición de carácter progresivo que pondría poner en peligro la adecuada redistribución de la renta y la equidad de los sistemas fiscales europeos, al mismo tiempo que afectaría a la libre competencia entre los mismos.¹⁰⁹⁹ Esta situación se complica por el otorgamiento, como en el caso de sistema fiscal español, de capacidad normativa a los entes subcentrales en materia fiscal.

En materia de imposición directa es el artículo 94¹¹⁰⁰ del propio Tratado, el que sirve de base jurídica para adoptar medidas legislativas en la imposición

¹⁰⁹⁴ C. CALDERÓN PATIER y A. GONZÁLEZ LORENTE, “Las Ayudas de Estado en la Legislación de la Unión Europea como Restricción a la Política Fiscal de los Estados Miembros”, *Crónica Tributaria*, nº 115, 2005, pág. 61. Entre los instrumentos que señalan los artículos 3 y 4 del propio T.C.E. para conseguir tales objetivos, destaca el establecimiento de un *mercado común*. El primer fundamento jurídico de los procesos de armonización fiscal emprendidos por la U.E., hay que buscarlo en las consecución de los fines comunitarios, la formación de un mercado único basado en la libre circulación de las personas, mercancías, servicios y capitales entre los diferentes países, así como un régimen común no discriminatorio de la competencia. La armonización fiscal no constituye una finalidad de la Unión sino un instrumento necesario para la consecución de un Mercado Interior Europeo

¹⁰⁹⁵ I. ROCHE LAGUNA, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 34. “*toda aquella norma o conjunto de normas en materia fiscal de naturaleza vinculante, emanada de los órganos comunitarios (tratados, reglamentos, directivas, decisiones), a través de las cuales se persigue eliminar cualquier obstáculo al establecimiento y buen funcionamiento del mercado interior y la libre competencia, o de cualquier otro fin comunitario, mediante la transformación de las legislaciones fiscales nacionales si ello es necesario*”

¹⁰⁹⁶ C. GARBARINO, *Di alcuni che informano interne in materia di tassazione del reddito prodotto su base internazionale*, en la Revista di Diritto Finanziario e Ciencia delle Finanze, Parte I, 1989, págs. 52 a 57.

¹⁰⁹⁷ J.M. VALLEJO CHAMORRO, “La Competencia Fiscal Perniciosa en el Seno de la OCDE y la Unión Europea”, *Información Comercial Española*, nº 825, Septiembre-octubre 2005, pág. 147.

¹⁰⁹⁸ C.M. TIEBOUT, *A Pure Theory of Local Expenditures*, *The Journal of Political Economy*, Vol. 5/1956, The University Of Chicago Press, Chicago, págs. 416 a 424.

¹⁰⁹⁹ J. MARTÍN LÓPEZ, *Competencia Fiscal Perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo blanch, Monografías 411, Valencia, 2006, pág. 120.

¹¹⁰⁰ El Consejo adoptará por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales,

directa para la aproximación de las disposiciones que sean necesarias para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior, competencia concurrente que quedará sometida al principio de subsidiariedad. No obstante, de acuerdo con el principio del principio de subsidiariedad contenido en el artículo 5 del T.C.E., la U.E. no posee competencia exclusiva ni concurrente en materia de *fiscalidad directa*. Aunque mantiene sus competencias en materia de libertades económicas y libre competencia, que abarcará el ámbito de *fiscalidad directa* cuando ésta afecte a la consecución de tales objetivos. Por lo que la U.E. en materia de *imposición directa deberá dar prioridad* a la coordinación frente a la armonización. Sólo en el caso de que las exigencias de no discriminación o de uniformidad en el territorio lo hagan estrictamente necesario, se hará uso de la armonización de carácter vinculante.

A pesar de que la U.E. no tiene competencia exclusiva ni concurrente en materia de *fiscalidad directa*, el T.C.E. pone a las Instituciones Europeas un mecanismo de control de dicha fiscalidad de los Estados miembros a través: *de las ayudas de Estado*. Dicha regulación prohíbe las ayudas contrarias al Tratado, entre las que se encuentran las que falseen o *amenacen* con falsear la competencia, favoreciendo determinadas empresas y producciones, en la medida que afecten a los intercambios comunitarios entre los Estados miembros. Siempre que no se produzcan las excepciones contenidas en otra norma, especialmente el artículo 87.2 y 3 del propio T.C.E.

Para ello el *régimen jurídico-comunitario de ayudas de Estado* contenido en los arts. 87 a 89 del T.C.E., constituye un elemento fundamental para impedir la competencia fiscal entre los países de la U.E. a través de la concesión de *incentivos fiscales selectivos*¹¹⁰¹ y así garantizar la libre competencia y la consecución del mercado común.¹¹⁰² Dentro de dicho régimen jurídico, debemos estudiar si los beneficios fiscales contenidos en el artículo 20 de la L.I.S.D., se encuentran dentro de la prohibición del artículo 87.1 del T.C.E.

El artículo 20 de la Ley 29/1987 establece la práctica exención de las transmisiones de la empresa familiar por actos “inter vivos” o “mortis causa”.

A) La Reducción a la transmisión de la “Empresa Familiar” como beneficio Fiscal: la exención como ayuda de Estado

Como hemos señalado en el Capítulo III.4, el artículo 20 de la Ley 29/1987 permite que la base imponible del Impuesto que grava las sucesiones y las donaciones, pueda reducirse en un 95% de su importe, lo que supone la práctica exención:

reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado común.

¹¹⁰¹ El art. 87.1 del TCE señala “ serán incompatibles con el mercado común, en la medida que afecten a los intercambios de los estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen con falsear

¹¹⁰² I. ROCHE LAGUNA, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los estados miembros (Armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea*, Tirant lo Blanch, ... cit, , págs. 33 y34

- En las adquisiciones “mortis causa” por los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida (en su defecto, por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado), del valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que les sea de aplicación la exención del artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.
- En las adquisiciones “inter vivos”, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, del valor de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención del artículo 4.Ocho de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

Naturaleza Jurídica:

Para determinar si las reducciones anteriores pueden considerarse como ayudas de Estado, es necesario determinar previamente su naturaleza jurídica. En primer lugar, el artículo 22 de la Ley General Tributaria define las exenciones, como aquellos supuestos en que a pesar de haberse realizado el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal, es decir del pago del tributo correspondiente. Señala la misma Ley con relación a las reducciones en su artículo 54, que la base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las *reducciones* establecidas en la Ley. La reducción por la empresa familiar del artículo 20, dada su magnitud, puede equiparse a una total exención. Se trata de una exención parcial, del 95%, que exime casi totalmente del cumplimiento de la obligación tributaria principal, y mixta por cuanto se refiere a los titulares de la “*empresa familiar*” y respecto a los bienes que integran la misma.

SAINZ DE BUJANDA define los beneficios fiscales como el conjunto de medidas desgravatorias del tributo, “*todas las que conducen a una supresión o aminoración de las cuotas que, por aplicación de las normas reguladoras del tributo, habrían de satisfacerse si las aludidas medidas no se hubieran adoptado*”¹¹⁰³. Beneficios fiscales que pueden consistir en exenciones, reducciones, bonificaciones, moratorias, regularizaciones fiscales, etc., como señala GONZÁLEZ SÁNCHEZ¹¹⁰⁴, no formando parte de los mismos los supuestos de no sujeción y las exenciones técnicas.

El art. 87.1 T.C.E. establece un concepto genérico de ayuda que Estado como cualquier medida tendente a aliviar las cargas que normalmente pesan sobre la empresa, con independencia de la finalidad o el organismo otorgante. Siendo lo primordial sus efectos. Entran, por tanto, en toda su plenitud las exenciones y reducciones tributarias en la prohibición de las ayudas de Estado del citado artículo 87.1 T.C.E., como regla general.

Sin embargo, las exenciones tributarias tienen su razón de ser. Para CALVO ORTEGA, las exenciones tributarias no son dispensas graciabiles, ya

¹¹⁰³ F. SAINZ DE BUJANDA, “Teoría jurídica de la exención tributaria. Informe para un coloquio”, en *Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 432.

¹¹⁰⁴ M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, “Los beneficios fiscales y su consideración jurídica de gastos públicos”. *Revista de Presupuesto y Gasto Público*, nº 5, 1980, págs 91 a 77.

que sirven a políticas y objetivos diversos, lo que garantiza su constitucionalidad. Una mejora técnica tributaria para precisar materialmente el hecho imponible¹¹⁰⁵. Para SAINZ DE BUJANDA¹¹⁰⁶, las exenciones subjetivas y objetivas, basadas en diferentes elementos de la relación tributaria, obedecen a finalidades distintas. Las *exenciones subjetivas* se conceden a título individual o personal, por una especial consideración del sujeto pasivo por razones de índole social, económica o política, frente a las exenciones objetivas.

El que la exención subjetiva se conceda "*intuitu personae*", no supone que la misma constituya un privilegio, aunque la técnica desgravatoria consista en exonerar de impuestos a ciertas personas. Pero su fundamento se basa en una valoración positiva de los fines que los sujetos beneficiarios persiguen. Es decir, estas exenciones vienen determinadas por la satisfacción del interés público aunque el particular se beneficia de la exención. Por lo que MARTINEZ LAFUENTE señala que, el art. 87.1 T.C.E. no prohíbe las exenciones como ayudas de Estado en el ámbito europeo y no pueden considerarse ayudas de Estado, salvo que se traten de un auténtico incentivo fiscal.¹¹⁰⁷

Para HERRERA MOLINA,¹¹⁰⁸ el presupuesto fáctico del incentivo consiste en la conducta que se desea fomentar a través de la concesión del beneficio fiscal, caracterizándose por ser:

- a) Un medio fiscal para conseguir el desarrollo económico de un sector determinado.
- b) Petición del contribuyente.
- c) Previa calificación por la Administración como una actividad a desarrollar y la delimitación de los posibles beneficiarios.
- d) La concesión puede ser específica para un acto determinado o genérica sobre un Impuesto.

Para que una exención tenga la categoría de ayuda de Estado, los beneficios fiscales deben cumplir todos los requisitos del artículo 87.1 del T.C.E., y suponer una ventaja que favorezca a determinadas empresas y producciones, de modo que falsee la competencia afectando a los intercambios comerciales. En principio sería una ayuda de Estado para lo cual no deben darse, además, ninguna de las excepciones del citado artículo 87.2. y 3 del T.C.E.

Por otra parte, han de valorarse muy restrictivamente las restricciones que pudieran justificar la medida, no estando justificadas las basadas simplemente en *la naturaleza y estructura del sistema tributario*.

¹¹⁰⁵ R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, parte general, Editorial Civitas, 4ª edición, págs. 240 y 241.

¹¹⁰⁶ F. SAINZ DE BUJANDA, *Teoría jurídica de la exención tributaria*..., cit. , pág. 447.

¹¹⁰⁷ A. MARTÍNEZ LAFUENTE, "Las ayudas de Estado y la política fiscal en la CEE", *Noticias CEE*, nº 23, pág.88.

¹¹⁰⁸ P.M. HERRERA MOLINA, *La Exención Tributaria*, Editorial Colex, 1990, pág. 56 y 57.

B) Los Beneficios a la Transmisión de la Empresa Familiar como Posibles Ayudas de Estado en la legislación española

No todas las diferencias de tratamiento entre grupos de operadores económicos constituyen ayudas estatales. Se puede observar que las normas jurídicas que, en cada Estado miembro, rigen en materia tributaria, no se limitan a establecer reglas uniformes, sino que, al contrario, contienen normas diferenciadas con relación al régimen común, que se aplican en particular a determinadas categorías de empresas¹¹⁰⁹. Sirva como ejemplo el régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas en el Impuesto de sociedades, o determinadas actividades en el Impuesto sobre la Renta.

Por ello, para determinar si los *beneficios fiscales* son ayudas de Estado, es preciso distinguir entre a) Las diferencias que *no constituyen excepciones al régimen común*, sino que son más bien el resultado de la aplicación, a situaciones particulares, de los mismos principios que inspiran las normas comunes, b) Las diferencias que se aparten de la lógica del régimen común, *favoreciendo* a algunas empresas, como señala expresamente la *Comunicación de la Comisión de 1998 sobre la imposición directa*, antes citada.

Las exenciones que persigan fines de carácter social, de fomento industrial o regional, u otros semejantes, separándose de las exigencias tributarias propias del tributo, se encuentran prohibidas por el art. 87 del T.C.E., correspondiendo al Estado que las establezca demostrar que constituyen, al contrario "*medidas de carácter general*" que están fuera de dicho artículo y que están justificadas por la lógica interna a que obedecen dichas medidas, excluyéndose todo propósito de mejorar las condiciones de un sector frente a los competidores. Lo decisivo no es la denominación sino que una medida fiscal que reúna los requisitos del art. 87.1 del T.C.E., no esté justificada por la lógica del sistema tributario correspondiente, con los efectos de falsear la competencia.

Aunque no se refiere el art. 87.1 T.C.E. a las normas tributarias, los incentivos fiscales como señala tanto la Comisión como el T.J.C.E., suponen una reducción de costes para una empresa y pueden ser calificadas como ayudas de Estado. Las ayudas fiscales serán ayudas de Estado o por las Comunidades Autónomas, sobre la base del art. 87.1 T.C.E., si reúnen los requisitos mencionados en el citado artículo, que supongan una ruptura con el régimen común establecido en el ámbito estatal o autonómico. Salvo, que esas medidas tuvieran *carácter general, al estar abiertas a todos los sectores*, entre las que a mi juicio cabría citar, las que tengan por finalidad, la consecución de un determinado objetivo comunitario, amparado por este ordenamiento, y aquéllas que pueden ser calificadas como incentivos particulares, para lo que

¹¹⁰⁹ Apartado 90 de la Decisión de la Comisión de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal ejecutada por España a favor de *Ramodín SA* y *Ramodín Cápsulas SA*. DO L 318, de 16 de diciembre de 2000.

debe observar si la medida responde a la estructura del tributo en que se integra, pues en este caso no sería una ayuda sino una medida general

C) Beneficios Fiscales de la Ley 29/1987, sobre Sucesiones y Donaciones

El art. 87.1 del T.C.E. establece un concepto amplio de medida fiscal selectiva que abarca las disposiciones normativas y los actos de las diferentes Administraciones Públicas¹¹¹⁰ desde, entre otras, reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos impuestos y aplazamientos de pago, como señala la *Comunicación de la Comisión COM CE 98/384/03*¹¹¹¹. Que afectan a un sector determinado con un impuesto selectivo, tipos diferenciados, etc., siendo irrelevante la forma de la ayuda habiendo de determinarse el efecto económico sobre el contribuyente y la relevancia del efecto económico sobre el funcionamiento del mercado común. La disminución de los ingresos fiscales supone un consumo de fondos públicos contrario al art. 87.1 del T.C.E., incluso aunque no haya transferencia de fondos, así la sentencia del T.J.C.E. señala que *“Una exención fiscal que, incluso no implicando una transferencia de fondos por parte del Estado, sitúe a los beneficiarios en una posición económica más favorable que la de otros sujetos pasivos, constituye ayuda de Estado a efectos del Tratado”*.¹¹¹² Las reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987 a favor de la empresa familiar, entrarían en dicho concepto.

La consideración de medida selectiva, en este sentido, es independiente de las dimensiones de la empresa beneficiaria, según reiterada jurisprudencia, dependiendo de si afecta o puede afectar a los intercambios de los Estados miembros¹¹¹³. La ventaja fiscal específica, independientemente del *status jurídico* debe tener relevancia para el mercado común, es decir, vulneración real o potencial de la libre competencia, que la jurisprudencia identifica con daños o riesgos para los intercambios entre Estados miembros. Se ha establecido una interpretación amplia respecto a este requisito, así la sentencia de 6 de marzo de 2002, señala que, *“la jurisprudencia no exige que la distorsión de la competencia o la amenaza de tal distorsión sobre los intercambios intracomunitarios sean de enorme importancia”*.

Las Reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987 a la transmisión “*inter vivos o mortis causa*” de la empresa familiar, *cumple, en principio, los requisitos del citado artículo para constituir ayuda de Estado*.

La ventaja de la reducción de un 95% en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se financia con fondos públicos, representa un gasto fiscal en el presupuesto del Estado que adopta la decisión y por tanto, recae sobre fondos públicos. Por tanto las reducciones estatales como las

¹¹¹⁰ Asunto C-276/02 *Reino de España v. Comisión CE*. Sentencia de 14 de septiembre de 2004, que considero su existencia en base a un trato favorable a los deudores como consecuencia de la ineficacia en la actuación de la administración recaudadora.

¹¹¹¹ Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre la imposición directa de las empresas.

¹¹¹² Asunto C-387/92 cit.

¹¹¹³ Sentencia de 19 de septiembre de 200 (Asunto C-156/98 cit.)

autónomas que se refiere a la *transmisión de la empresa familiar*, suponen una menor recaudación tributaria por parte de esas Administraciones y una menor tributación por parte de los sujetos pasivos del impuesto. Se trata de un consumo de los ingresos públicos que entra de lleno en el ámbito de aplicación del artículo 87.1 del T.C.E.

Además, representa una *ventaja económica concedida por el Estado*, mediante una medida de naturaleza legislativa.¹¹¹⁴ Que si bien no tiene por efecto aligerar las cargas que normalmente gravan el presupuesto de las empresas¹¹¹⁵, sin embargo, el artículo 87.1 incluye las ayudas realizadas de diferentes maneras, con la consideración de no tasada sino de *numerus apertus*. Ventaja que deriva de un beneficio de contenido económico, minorando de cualquier modo el nivel impositivo soportado, en este caso vía una reducción en la base imponible del impuesto, que tiene como efecto una rebaja de la deuda fiscal¹¹¹⁶, así como de su perfil selectivo respecto a determinadas empresas.

Podemos definir en este sentido, esta reducción como un beneficio fiscal, ya que supone una derogación del tratamiento jurídico-tributario ordinario que ocasiona una reducción de la carga impositiva y coloca a quienes la disfrutan en una posición aventajada y por tanto en una mejor competitividad frente al resto.

La exención casi total a la transmisión de la *empresa familiar* en España, constituye una ventaja económica, ya que supone un menor gravamen para el beneficiario (un aumento de valor de lo adquirido) y una reducción de sus costes incluidos los financieros con los que financiar una inversión, con lo que se permitirá producir a precios más baratos que sus competidores. Frente a aquella empresa que comienza y que tiene que soportar los gastos financieros con lo que iniciar sus operaciones, o respecto de aquellas existentes y que deben afrontar unos mayores costes.

La ausencia del pago en la transmisión puede beneficiar a la empresa adquirente, al recibir la tesorería que tenía el anterior titular y autofinanciarse, o expandirse con nuevas inversiones y más rentables que las de sus competidores. Así como otra serie de activos sin un coste fiscal, lo que con relación a sus efectos, tiene una clara consideración de ventaja económica. También se cumple este requisito, para considerarse como ayuda de Estado.

Las reducciones a la transmisión de la *empresa familiar* del artículo 20 están reservadas a las empresas individuales en el titular ejercer una actividad económica de una manera persona y directa, así como a las sociedades que tienen como objetivo dichas actividades y no la administración de un patrimonio, artículo 4.ocho de la L.I.P. Si la reducción está reservada a las

¹¹¹⁴ Apartado 10 de la Comunicación 98/C 384/03.

¹¹¹⁵ MM. PASCUAL GONZÁLEZ, *Aplicación de las normas comunitarias en materia de ayudas de Estado...*, cit., pág. 46. Valoración al amparado del art. 87.1 del TCE y de la Jurisprudencia así como de la doctrina.

¹¹¹⁶ Apartado 9 de la Comunicación de la Comisión.

empresas que ejercen una actividad económica, ello afecta o puede afectar a *los intercambios comerciales y de falseamiento de la competencia*: que se cumple cuando el beneficiario realiza una actividad económica. Independientemente de su estatuto jurídico, de la entidad del beneficiario, de que exporta fuera de la Comunidad la mayoría de su producción¹¹¹⁷ y de la cuantía de la ayuda.¹¹¹⁸

Por lo que dicha medida constituye ayuda estatal, aunque la ayuda sea de escasa entidad o que las empresas beneficiarias presenten una dimensión moderada, posean una cuota mínima del mercado comunitario, o no realicen actividad exportadora o exporten la práctica totalidad de su producción a terceros Estados no miembros de la U.E.¹¹¹⁹ Basta, como se ha señalado para la Comunicación, con la amenaza de daño para los intercambios comerciales entre los Estados miembros, no siendo necesario verificar una merma o perjuicio económico efectivo en la posición de los competidores. Cuando, además, se exonera a la Comisión de la carga de la prueba.

Es indudable que la transmisión de estas empresas individuales o de las participaciones en entidades, recaen directa o indirectamente sobre activos empresariales que se encuentran afectos a una actividad económica, que se integra en un mercado sometido a las reglas de la competencia, y previsiblemente puede afectar a los intercambios entre los Estados miembros, entrando de lleno en el ámbito de aplicación del artículo 87.1 T.C.E.

Falta por determinar si la medida es *específica o selectiva al favorecer a determinadas empresas o producciones*, a través de una medida legal, reglamentaria o administrativa, ya que tan sólo las *medidas de carácter general* permanecen al margen del radio de acción del art. 87.1 del T.C.E., siendo incompatibles los beneficios que privilegian a unas empresas frente a otras.

La medida fiscal debe implicar, por tanto, una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas del Estado miembro¹¹²⁰, es decir, debe implicar una desviación del régimen impositivo ordinario vigente en el país de la U.E. adoptante de la misma que beneficie de manera selectiva a ciertos agentes económicos, para beneficiar principalmente a uno o varios sectores de actividad, como la referida solamente los productos nacionales exportados, o cualquier medida no dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional¹¹²¹. La Medida Fiscal Selectiva responde a un concepto construido, esencialmente, en función de los *efectos* de la medida, como ha señalado reiteradamente el T.C.E., como señala expresamente la

¹¹¹⁷ Apartado 11 de la Comunicación 98/C 384/03.

¹¹¹⁸ Para el caso de ayudas de escasa cuantía la regla de "*minimis*", publicada en el DOCE nº C 68, de 6 de marzo de 1996, pág. 9; así como el Reglamento (CE) nº 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las "*ayudas mínimas*", sustituido por el Reglamento (CE) 1968/2006, de 15 de diciembre.

¹¹¹⁹ Apartado 11 de la Comunicación de la Comisión

¹¹²⁰ Apartado 16 de la Comunicación de la Comisión.

¹¹²¹ Apartados 12, 17 y 22 de la Comunicación 98/C 384/03.

sentencia de 11 de noviembre de 2004¹¹²², cuando afirma “*El Tribunal ha mantenido en diversas sentencias que las ayudas de Estado se califican por sus efectos y no sobre la base de las causas o a los objetivos de las medidas adoptadas por los Estados miembros*”. Por lo cual es irrelevante, en principio, las finalidades de política económica, social o fiscal, que persiguen los Estados al dictar una medida, no dependiendo del número de empresas o sectores afectados.

Los Beneficios Fiscales de la Transmisión de la “Empresa Familiar” como “Medida General”

Las ayudas de Estado pueden consistir en reducciones que reducen la carga tributaria de determinados sujetos como reconoce la Comisión¹¹²³, al colocar a los destinatarios en una situación económica más favorable que a otros contribuyentes. La reducción del artículo 20 a la transmisión de la empresa familiar, aumenta el valor de la herencia y de la donación, sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier* (C-364/01), apartado 62, así como sentencia de 17 de enero de 2008, *Jager* (C-256/06), apartado 30, al mismo tiempo que afecta a las libertades económicas comunitarias. Pero también podría considerarse como una ayuda de Estado.

Además, del aumento del valor de la herencia o de la donación, el artículo 20 de la L.I.S.D. supone una evidente ventaja, para la persona beneficiaria con relación a otra que al inicio de actividad de proceder a la compra en el mercado de activos materiales e inmateriales, asumir el coste financiero correspondiente, de aquella otra persona que la adquiere por donación, sin desembolso alguno, y sin coste fiscal.

A través de las deducciones (reducciones) se puede personalizar la deuda tributaria, a fin de conseguir que el sujeto pasivo pague de acuerdo a su verdadera situación, pero puede conllevar una ventaja. Constituye una técnica desgravatoria que sin alterar la determinación del hecho imponible, ni la determinación de su valor y de los sujetos pasivos, reducen la cuantía de la deuda tributaria, ajustando la capacidad económica a la efectiva capacidad de pago del sujeto pasivo. En este sentido, la Decisión de la Comisión Europea C(2006) 444 final, de 22 de marzo de 2006¹¹²⁴, adoptada en el asunto ayuda de Estado n.º E 22/2004-España, ha considerado que el artículo 37 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, deducción de las actividades de exportación, ofrece una ventaja con arreglo al artículo 87.1 del Tratado de la Comunidad Europea, al liberar a sus beneficiarios de cargas

¹¹²² Asuntos C-183/02 y C-187702 *Damesa/Diputación Foral de Alava + Comunidad del País Vasco v. Comisión CE + Anfel + Ceded*.

¹¹²³ *Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales relacionadas con la fiscalidad directa a las empresas*. DO C 384 de 10 de diciembre de 1998, págs. 3 a 9.

¹¹²⁴ Deducción de las actividades de exportación, Resolución 1/2006, de la Dirección General de Tributos, sobre las limitaciones a la aplicación de la deducción por actividades de exportación, BOE 24/06/2006.

fiscales que normalmente soportarían en el curso de sus actividades empresariales y tiene, por tanto, la consideración de ayuda de Estado no compatible con el mercado común en la medida en que puede afectar a la competencia y los intercambios entre Estados miembros¹¹²⁵.

Igual afirmación debe señalarse respecto a las Bonificaciones Fiscales, al producir una ventaja a los beneficiarios a costa de una disminución de los ingresos públicos, y las subvenciones por ser un gasto público de transferencia, justificado por determinadas condiciones del perceptor, ya sean de tipo económico, social o de otra índole, aunque en este último caso existe un desplazamiento patrimonial a diferencia de las subvenciones¹¹²⁶. Con mayor motivo que las deducciones y bonificaciones, cabe pensar de la práctica exención establecida en el artículo 20.

La reducción del artículo 20 de la Ley 29/1987 a la transmisión de la “empresa familiar” tiene aplicación general en todo el territorio español, lo que podría determinar que fuera posible su consideración como una “Medida General” compatible con lo dispuesto en el artículo 87.1 del T.C.E. Además, su ámbito objetivo se extiende a todas las actividades económicas, sin discriminación de ningún tipo, lo que redundaría en esa conclusión de acuerdo a la *Comunicación de la Comisión* antes citada, no estando sometidas al principio de discrecionalidad administrativa en su otorgamiento.

Sin embargo, desde el punto de vista subjetivo y objetivo, son muy concretos los supuestos que dan derecho a exención.

1.- Elemento subjetivo: Beneficiarios de la reducción:

Tanto en las adquisiciones “inter vivos” como “mortis causa”, los beneficiarios están perfectamente determinados en la Ley: *los cónyuges, descendientes o adoptados*. Únicamente en las Transmisiones “mortis causa”, a falta de descendientes, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos para los primeros.

Se trata desde este punto de vista en principio, de una exención mixta, subjetiva, ya que se aplica a personas determinadas, y objetiva (en sentido amplio), respecto de los bienes que forman parte de la herencia y de la donación que estén incluidos en el valor de una empresa individual o profesional y de participaciones en entidades con idénticas características (bienes afectos a actividades económicas y participaciones que los representan).

¹¹²⁵ Un nuevo episodio es la apertura de un procedimiento por la amortización del Fondo de comercio en el Impuesto sobre Sociedades.

¹¹²⁶ P.M. HERRERA MOLINA, *La Exención Tributaria*, Editorial Colex, 1990, pág. 52.

2.- *Elemento objetivo: Bienes y participaciones que conforman la “empresa familiar”:*

La medida fiscal afecta a la transmisión de determinadas empresas, “las empresas familiares”, que son objeto casi de la total exención. Aunque se refiere a todas las actividades y sectores económicos.

La remisión del artículo 20.2.c) y 20.6 de la L.I.S.D. a la Ley 19/1991 sobre el Patrimonio en su artículo 4.8, determina los bienes que van a ser objeto de exención, “*Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional*”. Así como *la titularidad sobre las participaciones en entidades*, con o sin cotización en mercados organizados, que realicen actividades económicas, y que cumplan los requisitos señalados en la Ley 19/1991. Es decir, indirectamente sobre bienes afectos a actividades económicas, mediante la transmisión de los títulos que representan su titularidad.

En ambos casos, la regulación de la reducción nos indica que la medida recae sobre los bienes afectos a actividades económicas, susceptibles de afectar al comercio intracomunitario y de producir una ventaja a los beneficiarios.

Sin embargo, desde la perspectiva del contenido de las ayudas de Estado en la legislación comunitaria, las reducciones a la empresa familiar constituyen una *medida específica* no en cuanto a su objeto, ya que está abierta su aplicación a cualquier actividad o producción, a cualquier rama de actividad económica, sino subjetiva. La medida fiscal, en este sentido, está destinada a beneficiar a los herederos y donatarios del titular, persona física, que ejerce una actividad económica, o de la titularidad de participaciones en entidades que aquella persona posea, con la obligación de permanencia de su valor durante 10 años, siendo lo más normal que ejerza la misma actividad económica.

Por otra parte, estamos ante un consumo de los recursos públicos, al dejar de percibir las entidades públicas los correspondientes ingresos tributarios por las citadas reducciones. Lo que tiene al mismo tiempo para los beneficiarios la ventaja económica de un menor desembolso en la adquisición de la titularidad de una actividad económica respecto a sus competidores, al adquirirlos sin coste alguno, incluido el coste fiscal.

Debemos considerarla, por tanto y en principio, como una medida específica que atentaría contra la prohibición del artículo 87.1 T.C.E. como tal ayuda estatal y no constituiría una “*Medida General*”. Aunque, según sostiene la Comisión en la Comunicación 98/C384/03, “*El Tratado dispone claramente que una medida que se caracteriza por una especificidad de carácter sectorial entra en el ámbito de aplicación del apartado 1 del artículo 87 (antiguo 92)*”, constituyendo ayudas, entre otras, las medidas fiscales que tengan por efecto favorecer a uno o varios sectores de actividad, aquellas que favorezcan

exclusivamente a los productos exportados y cualquier medida dirigida al conjunto de sectores sometidos a la competencia internacional.

No es este el caso que estudiamos, ya que la reducción no se refiere a sectores determinados sino a contribuyentes específicos, los beneficiarios de los empresarios que ejercen o son titulares de entidades que ejercen actividades económicas. Serán los bienes necesarios para el ejercicio de dicha actividad (su valor), los que van a quedar exentos, casi en su totalidad, en una transmisión “inter vivos” o “mortis causa”.

Además, las reducciones a la transmisión “inter vivos” como “mortis causa” de la empresa familiar” señaladas en el artículo 20 de la Ley 29/1987, sobre Sucesiones y Donaciones, tiene aplicación general a todo el territorio del Estado.

Hay que preguntarse si se trata de una “medida selectiva”, desde el punto de vista subjetivo, o si la respuesta es de una “medida general”, si es adecuada y proporcionada con la política general comunitaria que se trata de conseguir.

La Comunicación de la Comisión de 10 de diciembre de 1998, relativa a la aplicación de las *normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas, establece las siguientes premisas*¹¹²⁷. Prohíbe las ayudas de funcionamiento¹¹²⁸, éstas están prohibidas, soliendo tener carácter permanente. En el caso de la transmisión de la empresa familiar en España, no tiene carácter de ayuda de funcionamiento sino que se concede en el momento del devengo del impuesto para facilitar su transmisión, con independencia de que esté condicionada al mantenimiento de su valor dentro de un plazo de tiempo. Cuando, no exige la ley, por otra parte, la continuidad en la actividad durante un período mínimo. Además, el artículo 87.3 de T.C.E, permite declarar *compatibles* con el mercado común, las ayudas destinadas a favorecer el *desarrollo económico de regiones* en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de subempleo, artículo 87.3.a).c) del T.C.E.

Las *Directrices de la Comisión sobre Ayudas de Estado*¹¹²⁹ de finalidad *regional* prohíben las ayudas regionales destinadas a reducir los gastos corrientes de las empresas (Ayudas de funcionamiento). Las medidas deben justificarse, además en función de su contribución al desarrollo regional y de su naturaleza, siendo su nivel proporcional a los costes adicionales que tienen por objeto compensar (para las regiones ultraperiféricas del art. 299 del T.C.E).

Sin embargo, las reducciones del artículo 29/1987 y las previstas por las diferentes Comunidades Autónomas, no tienen como propósito favorecer su desarrollo económico de una región ni el funcionamiento de los sujetos económicos, sino el mantenimiento de la *empresa familiar*. Su finalidad no es

¹¹²⁷ DOC 384, de 10/12/1998

¹¹²⁸ Apartado 32 de la Comunicación.

¹¹²⁹ DO 1998, C 74, p.9, en su versión modificada de 9 de septiembre de 2000 (DO C 258, p. 5).

la de facilitar *el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas*, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, art. 87.3.c).

Tampoco en este caso los beneficios fiscales previstos en la normativa estatal y autonómica se dirigen a un tipo de actividades, no pudiendo considerarse integrados en esta excepción. Por el contrario, las reducciones a la transmisión de la empresa familiar del artículo 20 de la Ley 30/1984 van dirigidas a todas las actividades y sectores económicos.

El Tratado excluye de la consideración de ayudas de Estado, las reducciones aplicables en todo el territorio del Estado y abiertas a todos los sectores de actividad. En este sentido, las reducciones a la transmisión de la *empresa familiar* se extienden a todo el territorio por lo que quedaría en principio fuera del cumplimiento del principio de *especificidad* establecido en el artículo 87.1 del T.C.E.¹¹³⁰ Respecto a las medidas de alcance territorial autonómico, pueden favorecer a determinadas empresas y suponen una excepción a la aplicación del sistema fiscal a favor de determinadas empresas, debiendo estudiarse si constituyen ayudas de Estado, dado su carácter territorial limitado, como luego estudiaremos, y si no están justificadas “*por la naturaleza del sistema fiscal*”.¹¹³¹

Por otra parte la Comunicación señala, como motivo de consideración, para calificar una medida fiscal como ayuda, *la discrecionalidad* en la concesión de la ayuda. Las reducciones del artículo 20 de la Ley 29/1987 no tienen carácter discrecional¹¹³², no existiendo en este sentido presunción de ayuda.

Régimen general de ayudas a la transmisión de la empresa familiar como una Medida fiscal de “carácter general”

El carácter diferencial de determinadas ayudas no implica que se conviertan en ayudas fiscales¹¹³³, si cumplen con un objetivo de política económica general, compatible con el Tratado, como expresamente señala el apartado 13 de la Comunicación¹¹³⁴, que puede ser el caso de la protección de la pequeña y mediana empresa, en este caso para garantizar su supervivencia en el supuesto de una transmisión. La sentencia del T.J.C.E de 25 de febrero de 2007, *Geurts y Vogten* (C-464/05), justifica las medidas fiscales en orden a la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas, entre las que parece integrar en su apartado 27 a las empresas familiares que cumplan tal condición.¹¹³⁵

¹¹³⁰ Apartado 17 de la Comunicación.

¹¹³¹ Apartado 16 de la Comunicación.

¹¹³² Apartado 22 de la Comunicación.

¹¹³³ Apartado 23 de la Comunicación.

¹¹³⁴ Apartado 13 de la Comunicación sobre ayudas de la fiscalidad directa.

¹¹³⁵ Asunto 464/05.

En este sentido, sobre el reconocimiento de la protección a la pequeña y mediana empresa como una de las políticas comunitarias, el Consejo Europeo de Lisboa del año 2000 definió los objetivos en cuestión de empleo, reforma económica y cohesión social, junto con la necesidad de una transformación radical de la economía con el fin de crear 15 millones de puestos de trabajo para el año 2010, basado en la economía del conocimiento y el aumento de la productividad. Para alcanzar estos objetivos se considera indispensable contar con un entorno favorable, para lo que el Consejo adoptó la *Carta europea de las pequeñas empresas del año 2000*¹¹³⁶, en la que se establecen recomendaciones para que las pequeñas empresas aprovechen plenamente la economía del conocimiento. Dicha Carta cubre diez áreas entre ellas la fiscal, como luego se enunciará. En la misma línea, el *Programa plurianual a favor de la empresa y del espíritu empresarial*, adoptado por la Decisión 2000/819/CE¹¹³⁷ del año 2002 del Consejo, persigue idénticos objetivos.

La supervivencia de la pequeña y mediana empresa constituye un objetivo comunitario, compatible con el Tratado, como ha señalado el T.J.C.E., en la sentencia de 25 de febrero de 2007, (C-465/05). Por otra parte, el “*Libro Verde*”: “*El Espíritu Empresarial en Europa*”¹¹³⁸, del año 2003, señala la necesidad de fomentar el dinamismo empresarial de un modo eficaz y resalta el predominio de la pequeña sobre la gran empresa en la actualidad¹¹³⁹. Así mismo, la Comunicación de la Comisión de 14 de enero de 2003, bajo el título, “*Elegir el crecimiento: Conocimiento, innovación y trabajos en una sociedad cohesiva; informe de la Comisión al Consejo Europeo de 21 de marzo de 2003, sobre la estrategia de Lisboa relativa a la renovación económica, social y del medio ambiente*”¹¹⁴⁰, pone el acento en incentivar las inversiones, los empleos y el crecimiento a través del conocimiento, la innovación y el dinamismo en los negocios, confluyendo con el anterior en la importancia de la pequeña y mediana empresa. Resalta, además, que la creación de empleo se concentra en las nuevas y pequeñas empresas, no en las grandes. Son los empresarios el motor de la economía del mercado y sus logros aportan a la sociedad riqueza y empleo. Al mismo tiempo, se señala la necesidad de establecer un entorno fiscal y normativo adecuado para las nuevas empresas de manera que se fomente el espíritu empresarial¹¹⁴¹, produciéndose cada vez menos transmisiones de empresas entre la familia.¹¹⁴²

Importancia de la pequeña y mediana empresa, que se ha recogido en la *Comunicación de la Comisión* de 11 de febrero de 2004, al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre el *Plan de Acción: programa europeo a favor del espíritu*

¹¹³⁶ La carta europea de las pequeñas empresas, que el Consejo de Asuntos Generales adoptó el 13 de junio de 2000, siendo refrendada en el Consejo Europeo de Feira de los días 19 y 20 de junio.

¹¹³⁷ DO L 3333 de 29/12/2002, pp. 84-91.

¹¹³⁸ COM 2003/27, de 21 de enero de 2003.

¹¹³⁹ D.B. AUDRETSCH, *Enterpeurship: Determinants and policy in a European US comparison*, 2002.

¹¹⁴⁰ COM (2003) 5, 14/01/2003

¹¹⁴¹ Recomendación 2002/549/CE del Consejo, de 21 de junio de 2002, sobre las orientaciones generales de política económica para los Estados miembros y la Comunidad, DO Ñ 182, de 11/07/2002.

¹¹⁴² Informe final del grupo de expertos sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas, Comisión Europea, mayo 2002.

*empresarial*¹¹⁴³. Donde se señala a la innovación empresarial como motor principal de la innovación, el crecimiento y la competitividad, adoptando como acción clave, facilitar las transmisiones de empresas, sobre todo las familiares, como factor esencial en la comunidad empresarial dentro de la Unión Europea, sobre todo a fin de garantizar la continuidad de las empresas familiares.¹¹⁴⁴

Inquietud que ha sido seguida en la *Recomendación 2005/601/CE* del Consejo, de 12 julio de 2005, relativa a las orientaciones generales de las políticas económicas de los Estados miembros y la Comunidad (2005-2008)¹¹⁴⁵, así como la *Comunicación de la Comisión* con el título, “*Trabajando juntos por el crecimiento y el empleo – relanzamiento de la estrategia de Lisboa, seguida de la Comunicación de las Directrices integradas para el crecimiento y el empleo.*”¹¹⁴⁶ y la Comunicación de la Comisión denominada, “*Acciones comunes para el crecimiento y el empleo: el programa comunitario sobre la estrategia de Lisboa*”¹¹⁴⁷. A las que hay que añadir la Comunicación de la Comisión (2005) sobre “*Implementación del programa Comunitario de Lisboa: una política moderna de la PYME para el crecimiento y el empleo*”¹¹⁴⁸, y la Comunicación de la Comisión (2006) para “*Aplicar el Programa comunitario de Lisboa para el crecimiento y el empleo- Transmisión de empresas – Continuada mediante la renovación*”¹¹⁴⁹.

Si la *Carta Europea de la pequeña Empresa del año 2000*¹¹⁵⁰, señala en su Apartado 7, sobre Fiscalidad y Cuestiones Financieras, de forma imperativa a los Estados miembros, aunque con carácter no vinculante, que “*deberán adaptarse los regímenes fiscales para facilitar la sucesión de las pequeñas empresas*”, lo que da carta de naturaleza al objetivo comunitario de la supervivencia fiscal de la pequeña empresa y su consideración como la concreción de una política fiscal comunitaria de carácter general”. Está meridianamente claro que la protección a la pequeña empresa europea en el momento de su sucesión, constituye una política general comunitaria. No obstante, reserva este objetivo a las pequeñas empresas, además con carácter necesario, con el termino, “deberán”. No una simple recomendación, aunque sin carácter vinculante.

Esta consideración ha sido ratificada por la Jurisprudencia del T.J.C.E. Así, la sentencia de 17 de enero de 2008, *Jäger* (C-256/06), señala en su apartado 50 que algunos objetivos relacionados con la prosecución de la actividad de las explotaciones agrícolas y forestales, así como con el mantenimiento del empleo en éstas en el caso de transmisión *mortis causa* puedan tener, en sí mismos, en *algunas circunstancias y con determinadas condiciones*, carácter de interés general y justificar restricciones a la libertad de

¹¹⁴³ COM (2004) 70 final.

¹¹⁴⁴ Comunicación de 11 de febrero de 2004, pag. 11.

¹¹⁴⁵ DO L 205 de 06/08/2005, Pág. 28.

¹¹⁴⁶ COM (2005) 0141.

¹¹⁴⁷ COM (2005) 0330

¹¹⁴⁸ COM (2005) 0551.

¹¹⁴⁹ COM (2006) 0117.

¹¹⁵⁰ Transcrita en el Anexo III, por su importancia. Adoptada e el Consejo Europeo celebrado en Santa María de Feira (Portugal) los días 19 y 20 de mayo de 2000.

los movimientos de capitales¹¹⁵¹. En el mismo sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2007, *Geurts Vogten* (C464/05), permite una diferencia de trato (una ayuda) si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado, siendo la medida adecuada para garantizar la realización del tal objetivo y no vaya más allá de lo necesario para alcanzar tal objetivo, apartado 24. El Tribunal en dicha sentencia relación a las alegaciones del Gobierno Belga sobre la supervivencia de las pequeñas y medianas empresas, *admite esta justificación*, apartado 26, en determinadas circunstancias y en determinados requisitos. De lo que se desprende que las medidas a favor de la *supervivencia de las pequeñas y medianas empresas*, constituye un *objetivo comunitario* que permite a los Estados determinar medidas fiscales con tal objetivo. Siempre dentro del cumplimiento de los señalados requisitos, medidas adecuadas para el cumplimiento de tal objetivo y que no vayan más allá de lo necesario.

En la Resolución del Parlamento Europeo 14 de marzo de 2006, *sobre la aplicación de la Carta Europea de la Pequeña Empresa*¹¹⁵², se resalta asimismo, la importancia de las pequeñas empresas en la consecución de los objetivos de Lisboa de cara al crecimiento y al empleo (apartado 3), la innovación y el desarrollo regional (apartado 16), señalando expresamente en el apartado 24:

“Considera que los Estados miembros y la Comisión no han valorado con precisión la envergadura del reto considerable al que va a enfrentar la Unión Europea en los diez próximos años a raíz del cese de actividad de millones de pequeñas y medianas empresas y empresas del sector artesanal debido a la jubilación de los empresarios, y con el consiguiente riesgo de desaparición de varios millones de empleos; considera que la transmisión y la adquisición de estas empresas es objetivo de primer orden y prioritario de la Unión; pide a la Comisión y al Consejo que definan una estrategia para favorecer y facilitar la transmisión y la adquisición de las pequeñas y medianas empresas y de las empresas de carácter artesanal.”

Por lo que debe llegarse a la conclusión de que en la normativa comunitaria, el objetivo de la protección a la pequeña empresa constituye una política general comunitaria, que justifica la adopción de políticas fiscales que incluyan un mejor trato en el momento de su sucesión. Por lo que estos beneficios fiscales constituyen una medida general, excluida de la prohibición del artículo 87.1 del T.C.E., de conformidad con los señalados en la referida Comunicación.

En materia fiscal, la Comisión había realizado diversas recomendaciones orientadas a las PYMEs¹¹⁵³, entre la que cabe destacar la *94/1069/CE, Recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 1994, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas*¹¹⁵⁴. Que debe considerarse como una primera etapa, que ha tenido su continuidad en el

¹¹⁵¹ Véase sentencia de 25 de enero de 2007 (C-370/05)

¹¹⁵² Textos aprobados P6 TA (2006) 022. Anexo II de este trabajo.

¹¹⁵³ Libro Verde: *El Espíritu Empresarial en Europa*, pág. 19.

¹¹⁵⁴ Diario Oficial nº L 385 de 31/12/1994 p.0014-0017. Señalada en el Anexo I.

apartado 6 de la *Carta Europea de la Pequeña Empresa*. Así el artículo 6 de la citada Recomendación, *sobre la Fiscalidad de la sucesión y la donación*, señala que es conveniente garantizar la *supervivencia* de la empresa mediante un trato fiscal adecuado de la sucesión y la donación, invitándose a los Estados miembros a tomar una o varias de las medidas siguientes:

- a) *Reducir*, siempre que *se prosiga de manera creíble la actividad* de la empresa durante un período mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de transmisión mediante donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro.
- b) *Ofrecer a los herederos o no*, la posibilidad de escalonar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses;
- c) Velar por que la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario.

En resumen, podría concretarse que una de las políticas comunitarias es la protección de la pequeña y mediana empresa, por lo que se habilita a los Estados a diseñar una política fiscal a favor de la su supervivencia, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- Reducción (no-exención) de los gravámenes que recaen sobre las transmisiones gratuitas de las pequeñas y medianas empresas.
- Aplicación a los activos estrictamente profesionales.
- Apertura de los beneficios a los familiares y no familiares.
- Ejercicio posterior a la transmisión, siempre que se continúe de una *manera creíble la actividad* de la empresa.

Estas recomendaciones, podrían ser consideradas ahora, tras la *Carta Europea* de la Pequeña Empresa, como requisitos adecuados (necesarios) para determinar que una medida fiscal favorecedora de la sucesión no constituye ayuda de Estado. En el sentido de medida adecuada y proporcionada con el objetivo comunitario que se trata de conseguir. Requisitos que podrán ser valorados por el T.J.C.E, a la hora de terminar si el artículo 20, contiene unas medidas adecuadas al objetivo facilitar la supervivencia de la pequeña y medianas empresas, y no van más allá de lo necesario para cumplir tal objetivo.

Estos requisitos serán los siguientes:

- a) La empresa susceptible de aplicarse la citada reducción debería ser una *pequeña y mediana empresa*.

Debiendo circunscribirse tal requisito a la definición de pequeña y mediana empresa realizada a efectos de ayudas de Estado en el Anexo

1.el Reglamento (CE) nº 70/2001 de la Comisión¹¹⁵⁵ que pasamos a enunciar:

- emplee a menos de 250 personas,
- cuyo volumen de negocio anual no exceda de 40 millones de euros.
- o cuyo balance general anual no exceda de 27 millones de euros

Quedando excluidas las grandes empresas, como han establecido diferentes Comunidades Autónomas, así como las empresas cotizadas.

b) *Reducción de la carga fiscal* de la transmisión de activos a través de la sucesión o donación:

No de la exención de dicha transmisión como ocurre en la legislación española. Por el contrario, la legislación comunitaria para hacer compatible dichas ayudas con la creación de un mercado interior donde la competencia no se vea falseada, limita dichos beneficios a una reducción de la carga fiscal.

c) Aplicación a los *activos estrictamente profesionales*:

De manera que solamente se aplicarían los beneficios fiscales a los activos directamente afectos a las actividades económicas, pertenecientes a empresarios individuales. Así como a las participaciones sociales representativas de la titularidad de dichos activo, exigiendo una participación significativa.

d) *Continuidad de la actividad económica* durante un período mínimo:

A diferencia de la legislación, española que exige únicamente el mantenimiento del valor de los activos transmitidos, en las transmisiones “mortis causa”. Las directrices comunitarias exigen la continuidad de la actividad económica, que constituye el elemento fundamental que justifica la reducción de la carga tributaria. La supervivencia de la pequeña y mediana empresa.

e) Apertura del beneficio fiscal a los sucesores en la actividad económica, sean o no parientes del transmitente, vía sucesión o donación.

Lo que contraviene el concepto de empresa familiar a que se refiere la Ley 29/1987 y que se ha transmitido a la legislación autonómica.

¹¹⁵⁵ DO L 10 de 13.1.2001. Las pequeñas empresas son aquellas que no emplean más de 50 personas, cuyo volumen de negocio anual no exceda de 40 millones de euros o cuyo balance general anual no exceda de 27 millones de euros.

f) *Ausencia de discriminación*, por lo que no puede considerarse ni como medida adecuada ni necesaria para el cumplimiento del citado objetivo, la negación del beneficio a los ciudadanos no residentes en el supuesto de la adquisición por actos “inter vivos” de una pequeña o mediana empresa. En este sentido, la sentencia del T.J.C.E. de 19 de septiembre de 2000 (C156/98), señaló en el apartado 78, que no pueden considerarse compatibles, aquellas ayudas contrarias a las disposiciones específicas del Tratado¹¹⁵⁶. Por lo que una discriminación a los no residentes como la establecida en el artículo 20.6 de la L.I.S.D., constituye una diferencia de trato, apartado 80 de la citada sentencia de 19 de septiembre de 2000, prohibida por el Tratado¹¹⁵⁷ al afectar a la libertad de establecimiento, sin que esté justificada como antes se ha señalado.

Si las reducciones objeto de estudio son aplicables automáticamente a todos los agentes económicos que reúnan los requisitos del artículo 20 de la L.I.S.D., y quedarían excluidas de la prohibición del artículo 87.1 del T.C.E. Sin embargo, también deben cumplirse el resto de los requisitos antes enunciados para ser considerada como una “*medida general*”.

En efecto, estas ayudas fiscales proporcionan un beneficio económico para el destinatario, *el aumento del valor de la herencia o de la donación*¹¹⁵⁸, al mismo tiempo que los mismos ven aligerada sus cargas que normalmente gravan el presupuesto. Esta ventaja es concedida por el Estado (o las Comunidades Autónomas) con recursos públicos, afectando a la competencia y a los intercambios comerciales entre los Estados miembros, favoreciendo a determinadas empresas. De manera que se cumplen todos los requisitos del art. 87.1 del T.C.E., salvo el de ser una medida específica, si cumple con los diferentes elementos enunciados para la consideración de una medida fiscal con objetivo de política comunitaria general, como es la supervivencia de la pequeña y mediana empresa.

Además, estas reducciones suponen una pérdida de ingresos fiscales que equivalen al consumo de fondos públicos en forma de gastos fiscales, en este caso del Estado (o de las Comunidades Autónomas). Según la reiterada Jurisprudencia del T.J.C.E., la prohibición de estas ayudas se basa en el criterio de la competencia y los intercambios comerciales entre los Estados miembros que se ven afectados por el beneficio económico de que disfrutaban los beneficiarios, independiente de su status jurídico y la forma de obtención de estos recursos. Este requisito de que los intercambios comerciales se vean afectados se cumple cuando¹¹⁵⁹, las empresas beneficiarias ejercen una actividad económica que es objeto de intercambio entre los Estados miembros. Al mismo tiempo que existen otras que no se benefician de la misma.

¹¹⁵⁶ Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de mayo de 1980, Comisión/Italia, 73/79, Rec. p. 1533, apartado 11, y de 15 de junio de 1993, Matra/Comisión, C-225/91, Rec. p. I-3203, apartado 41.

¹¹⁵⁷ En el mismo sentido, sentencia de 27 de junio de 1996, Asscher, C-107/94), apartado 42.

¹¹⁵⁸ Ver sentencia del TJCE de 17 de enero de 2008, C-256/06 y jurisprudencia allí citada.

¹¹⁵⁹ Sentencia de 6 de septiembre de 2006, *Azores*- 88-03 AG Geelhoed, N 19.

Por otra parte, las reducciones del artículo 20 se aplican en todo el Estado. La Comunicación relativa a las ayudas estatales en el ámbito de aplicación de la fiscalidad directa, punto 17, en la cuestión de la selectividad, señala *“que las medidas cuyo alcance se extienden a todo el conjunto del territorio de un Estado son las únicas a las que no se puede aplicar el criterio de la especificidad establecido en el apartado 1 del art. 87.1 TCE”*. Por lo que se califican como ayudas, *“aquellas medidas destinadas a favorecer el desarrollo económico de una región”*. Sin embargo esta reducción de las bases imponibles constituye una ventaja, de la que no pueden disfrutar las empresas que lleven a cabo operaciones económicas análogas, no siendo compatible con el artículo 87.1 del T.C.E., salvo que constituya una medida fiscal de carácter general.

Es indudable que después de enunciar esta normativa comunitaria, hay que concluir que los beneficios fiscales por la transmisión *“inter vivos”* o *“mortis causa”* de la empresa familiar constituye una medida general, en principio, que quedaría al margen de lo establecido en el artículo 87.1 del T.C.E. sobre ayudas de Estado, si cumple los requisitos antes enunciados. Medida general que beneficiaría a determinadas personas (los descendientes del donante o del fallecido, fundamentalmente) pero que constituye un requisito imprescindible para el cumplimiento de la finalidad que se persigue con una determinada política general comunitaria, a través de la vía fiscal, en este caso la supervivencia de la pequeña y mediana empresa¹¹⁶⁰.

No obstante para que la ayuda fiscal como la estudiada para ser compatible con el mercado común ha de ser adecuada y que su nivel sea proporcional a las deficiencias que intentan paliar o fomentar.¹¹⁶¹ Si ya hemos visto que los beneficios fiscales están justificados en base una medida de política económica general, facilitar la transmisión de la empresa familiar mediante una reducción del coste fiscal como consecuencia de la misma, y que deriva en que tales beneficios sean considerados como una *“Medida General”*. Ha de determinarse si la regulación que establece la Ley 29/1987, está justificada y sus beneficios fiscales son proporcionados con aquella finalidad.

Adecuación de la reducción del artículo 20 de la Ley 29/1987:

Para la consideración como medida general de las reducciones a la transmisión de la empresa, deberá estar justificada sobre la base a las consideraciones anteriormente señaladas, cumplimiento de una política general comunitaria, como es la de facilitar la transmisión de la empresa familiar, y ser adecuada para su consecución. Sin embargo, la legislación española difiere sustancialmente de la normativa comunitaria, a que se refiere el artículo 6 de la Recomendación 94/1069/CE¹¹⁶² sobre transmisión de la empresa y la *Carta Europea de la Pequeña Empresa*, en cuanto a que la medida no está justificada, porque:

¹¹⁶⁰ Apartado 14 de la *Comunicación sobre fiscalidad directa de las empresas*.

¹¹⁶¹ Apartado C de la *Comunicación sobre fiscalidad directa de las empresas*, Apartados 28 y siguientes.

¹¹⁶² Diario Oficial nº L 385 de 31/12/1994 p.0014-0017.

- a) *No limita el campo de aplicación de la reducción a la pequeña y mediana empresa* como recomienda la legislación comunitaria. Sin embargo, algún supuesto de la legislación autonómica, sí que ha limitado el beneficio fiscal a las entidades de reducida dimensión o hasta unos determinados parámetros (volumen de negocio), estableciendo unos límites cuantitativos, o excluyéndose en algunos casos a las empresas cotizadas¹¹⁶³.

Es aplicable a todo tipo de empresas, incluso las empresas cotizadas, a las que no parece justificada su aplicación. Por el contrario, la normativa comunitaria comenzó reduciendo el beneficio fiscal para las *pequeñas y medianas empresas*, artículo 2 de la Recomendación 94/1069/C, para posteriormente limitarlo a la pequeña empresa. Tal como se ha establecido en la Carta Europea de la Pequeña Empresa y la Resolución del Parlamento Europeo sobre la aplicación de la citada carta, reduciendo su ámbito de aplicación a la pequeña empresa.

Sin embargo, el derecho positivo español, salvo determinadas Comunidades Autónomas, ha ampliado su contenido a la llamada “empresa familiar”, sin someterla a límite alguno en función de su magnitud.

No existe en el derecho comunitario una definición de la empresa familiar¹¹⁶⁴. Únicamente en el derecho tributario español cabe encontrar el concepto de empresa familiar al señalarse una serie de beneficios fiscales que comenzaron por la Ley 22/1993 y el Real Decreto Ley 7/1996. Lo que ha determinado que la Doctrina se refiera a la dificultad de la definición de la empresa familiar¹¹⁶⁵, ya que en ella confluyen dos instituciones, la *empresa* y la *familia*, cuyos límites en ambos casos son muy difusos. Mientras, la jurisprudencia del T.J.C.E., como señala sentencia del T.J.C.E. de 25 de octubre de 2007 (C-464/05), circunscribe el ámbito de protección a las pequeñas y medianas empresas, apartados 25 y 26.

- b) La normativa española *no exige la continuidad de la actividad económica*, basta con el mantenimiento de su valor durante un período de 10 años en las adquisiciones “mortis causa”.

Así, la Resolución de la Dirección General de Tributos en la Resolución 2/1999, de 23 de marzo¹¹⁶⁶, señala que basta con el mantenimiento del

¹¹⁶³ La Comunidad de Andalucía reduce la aplicación de la reducción propia en el caso de participaciones a las empresas de reducida dimensión establecida en el Impuesto sobre Sociedades, al igual que Galicia, así como Aragón. Canarias establece una limitación cuantitativa (hasta 3 millones de €.), Castilla La Mancha (hasta 2 millones de €., Murcia(hasta 6 millones de €). Castilla y León y La Rioja excluyen a aquellas empresas que coticen en los mercados organizados-.

¹¹⁶⁴ C. CARLOS, GORTÁZAR LORENTE, *Derecho y empresa familiar: el protocolo y sus instrumentos de desarrollo*. Ponencia de las XIII jornadas de derecho catalán, 2004, pág. 2.

¹¹⁶⁵ Entre otros, V.M. GARRIDO DE PALMA, AAVV *La empresa familiar ante el derecho. El empresario individual y la sociedad de carácter familiar*, seminario organizado por el Consejo General del Notariado en la UIMP, Civitas, Madrid, 1992,; J. REYES LÓPEZ, *la empresa familiar*, Tirant lo blanch, Valencia, 2000, pags, 199 y sgts.; F. VICENT CHULIÀ, y otros (CUATRECASAS), *el Buen Gobierno de las Empresas Familiares*, Pamplona, Tomsoon-Aranzadi, 2004

¹¹⁶⁶ En este sentido ver la Consulta de la D.G. T. de 3 de abril de 2006, I.S.D. / E-2849. Carta Tributaria, 21/2006, pág. 72.

valor para que se considere cumplido el requisito en las transmisiones “mortis causa”. Mientras la legislación comunitaria, admite esa reducción, siempre que se prosiga de manera creíble, la actividad de la empresa por un período mínimo

- C) No condiciona la aplicación del *beneficio fiscal para los activos estrictamente profesionales*. El artículo 20 en su remisión al artículo 4.8 de la Ley sobre el Impuesto sobre el Patrimonio, ha transcrito el concepto de sociedades patrimoniales del antiguo artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considerando no patrimonial a aquellas sociedades que hasta el 49% de su activo no esté afecto a actividades económicas.

No existen, por otra parte y a mi juicio en la regulación española, las suficientes garantías de que la exención tributaria se aplica a los activos estrictamente empresariales o profesionales. De ahí, la crítica doctrinal en el sentido de que, muchas veces se utiliza este medio para eludir el Impuesto, detrayéndose de sujeción los bienes personales del beneficiario.

- d) La normativa española, tanto en el ámbito estatal como autonómico, cambia la naturaleza del beneficio fiscal para facilitar la sucesión de la empresa familiar en una exención subjetiva. Ya que no se reduce la carga fiscal de la misma, sino que se establece su práctica exención, al mismo tiempo que se limita su aplicación a los familiares beneficiarios.

Cumplimiento del principio de proporcionalidad con la finalidad perseguida:

Además, las reducciones a la transmisión de la empresa familiar deben ser adecuadas a la finalidad perseguida y proporcionadas a dicha finalidad. Como ha reiterado la Jurisprudencia del T.J.C.E., es necesario la persecución de un objetivo compatible con el Tratado y que la medida sea adecuada y proporcionada al mismo¹¹⁶⁷. La reducción en la normativa estatal del 95%, llegando en algunas Comunidades Autónomas al 98 ó 99%, supone la práctica exención de la transmisión gratuita, como hemos señalado anteriormente. Tan importantes rebajas tributarias, deben ser proporcionales con el fin perseguido.

- a) *Frente a la exención en la normativa Española*. La legislación comunitaria habla de, “reducir” la carga fiscal que grava los activos *estrictamente profesionales*. En el mismo sentido, han continuado con ese planteamiento *la Resolución del Parlamento Europeo 14 de marzo de 2006, sobre la aplicación de la Carta Europea de la Pequeña Empresa, que en su apartado 24, habla de favorecer y facilitar la transmisión y adquisición de las pequeñas y medianas empresas, y el apartado 7 de la Carta Europea de la Pequeña Empresa, que utiliza el término “facilitar la sucesión de pequeñas empresas”*.

¹¹⁶⁷ Véanse, en particular, las sentencias de 13 de septiembre de 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rec. p. I-10837, apartado 35; de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995, apartado 47, así como de 29 de marzo de 2007, Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Rec. p. I-0000, apartado 37

Requisito que no cumple la legislación española que establece la casi total exención de la transmisión. Lo que puede producir unos efectos desproporcionados, al eximirse de tributación a empresas que hasta el 49% están formadas por activos no afectos a actividades económicas, con los efectos a la formación de un mercado interior europeo, en una situación de competencia no falseada.

- b) No exige el *compromiso* de los beneficiarios en la continuación de la empresa:

La regulación española no es adecuada con el objetivo europeo de la supervivencia de la pequeña empresa. Basta con alquilar los activos, o mantener su valor inmovilizado, para cumplir con el requisito de permanencia. Por el contrario, el legislador español ha creado y tras la Ley 35/2006, mantenido, el concepto difuso de empresa familiar, que no se adapta el modelo normativo europeo en orden al mantenimiento de la pequeña empresa. Cuando, las medidas fiscales están entre otras muchas normas que dificultan su supervivencia.

- c) *No esta abierta a terceras personas*, distintas de los parientes directos del causante o del donante. Aunque, existan personas ajenas al círculo familiar que garanticen la continuidad de la empresa, objeto de la transmisión, contraviniendo la recomendación comunitaria.

- d) *Se excluye a los ciudadanos comunitarios* no residentes en el disfrute de la reducción por adquisición “inter vivos” de la empresa familiar, contraviniendo la normativa comunitaria con relación a las libertades económicas. Así como en todas las reducciones autonómicas a la transmisión de la empresa familiar, ya que no se ha cedido el Impuesto para los no residentes. En el mismo sentido, la aplicación de la reducción tiene difícil encaje jurídico en el supuesto que el causante o del donante sean no residentes, ya que no estarían sometidos al Impuesto sobre la Renta en España. Así como, su aplicación a la transmisión de participaciones en entidades no residentes.

En este concepto de empresa familiar. La *Comisión de Hacienda del Senado* en el año 2001, consecuencia de una moción de la misma Cámara, creó una Ponencia en el seno de dicha Comisión, en su Informe¹¹⁶⁸ señaló como principales características, las siguientes:

- Que una o más familias tengan una participación importante (normalmente la mayoría) del capital social de la Sociedad familiar.
- Que la familia ejerza un control sobre la empresa.

¹¹⁶⁸ Boletín Oficial de las Cortes Generales- Senado. VII Legislatura. Serie I: Boletín general, núm. 312, de 23 de noviembre de 2001, págs. 1-40.

- Que algún miembro de la familia participe en la gestión de la empresa.
- Que exista una vocación de continuidad y permanencia en la propiedad y gestión de la misma, incorporando a las siguientes generaciones.

Se realizaron diversas recomendaciones, ninguna de ellas referente a la fiscalidad de la empresa familiar, desaconsejando por razones de complejidad la promulgación de un texto normativo sobre el estatuto jurídico de la empresa. A pesar de que en la empresa familiar confluyen diversos ordenamientos (civil, mercantil, tributario, laboral y de Seguridad Social), lo que puede provocar desajustes que se ven incrementados con la existencia de normativas autonómicas.

Sin embargo, el ordenamiento jurídico español no se ha preocupado de regularla. Quizá en esta ambigüedad se mueven mejor los beneficiarios de los beneficios fiscales.

Si según el estudio del profesor M.A. GALLO¹¹⁶⁹, en España sólo el 35% de las empresas familiares pasan de la primera a la segunda generación, y menos del 13% alcanzan la tercera. Pero ello, no es debido a razones fiscales, como expresamente señala el Informe de la Ponencia de la Comisión de Hacienda del Senado, antes citada, en la recomendación nº 7, "*Partiendo de la adecuación de las vigentes normas tributarias a la problemática de las empresas familiares*", formulando recomendaciones sobre la mejora de la gestión de las empresas, la formalización del Protocolo familiar¹¹⁷⁰, un sistema de arbitraje específico para la resolución de los problemas que puedan plantearse en el ámbito de la propiedad de las empresas familiares y los conflictos que puedan surgir entre la Familia o Familias propietarias y la propia Empresa, así como partiendo de la adecuación de las vigentes normas tributarias a la problemática de las empresas familiares, recomendar a las Administraciones Públicas la difusión de las mismas y su conocimiento por parte de los empresarios, así como el análisis de las reformas necesarias para fomentar la suficiencia de los fondos propios de las empresas familiares, y su acceso al mercado internacional, así como las facilidades necesarias para la investigación y desarrollo por parte de dichas empresas. Pero sin formular recomendaciones a las Administraciones Publicas para la emisión una serie de medidas a favor de la supervivencia de la pequeña y mediana empresa, al mismo tiempo que se adecue dicha legislación a la normativa europea.

Si la reducción a la transmisión de la empresa familiar del artículo 20, debe considerarse, en un principio, como una medida de carácter general permitida por el artículo 87.1 del T.C.E., no se ajusta, sin embargo, a la política comunitaria general a favor de la supervivencia de la pequeña y mediana

¹¹⁶⁹ M.A. GALLO, *La Sucesión de la Empresa Familiar*, Colección de Estudios e Informes, núm. 12, Servicios Jurídico de la Caja de Ahorros y Pensiones de Barcelona, 1998, pág. 11.

¹¹⁷⁰ Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares.

empresa, pudiendo contravenir el artículo 87.1 del T.C.E. Debido a los siguientes argumentos:

1.- No *está justificada* sobre la base de una política de supervivencia de la pequeña y mediana empresa:

- No se limita el beneficio fiscal a la pequeña empresa y mediana empresa, ya que se aplica a las grandes empresas, incluidas las cotizadas, que tienen un tamaño que no debería justifica tal reducción.
- No se exige la continuidad de la actividad durante un período mínimo.
- No se limita el beneficio fiscal a los activos estrictamente empresariales o profesionales.

2.- No es *adecuada* con el objetivo perseguido:

- Se excluye a los adquirentes no familiares, que tienen la misma causa de aplicación.

3.- *Desproporcionada*:

- Se establece un porcentaje que garantiza su casi total exención y no la reducción de la carga fiscal.
- Basta con el mantenimiento del valor para tener derecho a la reducción.

4.- *Discriminatoria*:

- Excluye la aplicación a los no residentes en las adquisiciones “inter vivos”, que tienen la misma justificación para su aplicación.

6.2. LAS AYUDAS FISCALES A LA TRANSMISIÓN DE LA “EMPRESA FAMILIAR” EN LA NORMATIVA AUTONÓMICA

La cuestión que nos debemos plantear seguidamente es la relativa a si las políticas comunitarias concernientes a la lucha contra la competencia fiscal desleal, incluido el régimen de ayudas de Estado, pueden referirse al sistema de organización territorial y de financiación de entes subcentrales en los distintos Estados miembros y, en concreto, debemos valorar la incidencia de este régimen en el caso español con relación a las Comunidades Autónomas que tienen capacidad normativa reconocida en materia fiscal.

6.2.1. SISTEMA DE FINANCIACIÓN ESPAÑOL Y EL DERECHO COMUNITARIO

El sistema de financiación autonómico español y su compatibilidad con el Derecho Comunitario, debe estudiarse a partir de su ordenación jurídica, que es una consecuencia de la organización territorial del Estado español. En este sentido, hay que destacar que las normas comunitarias no afectan a los principios básicos de los sistemas constitucionales de los Estados miembros, entre los cuales se incluyen los relativos a su organización territorial¹¹⁷¹. El Derecho Comunitario es, en principio, neutral frente a su organización territorial de cada Estado miembro, sin que éste pueda objetar la concurrencia la normativa reguladora de su organización territorial que traslada a otras entidades las competencias de la normativa trasgredida. Como ya señaló el Tribunal Constitucional en su sentencia 252/1988, de 20 de diciembre (F.J. 2.3). Esa indiferencia comunitaria comprende las normas que hacen posible a autonomía financiera que reconoce la Constitución¹¹⁷².

Sin embargo, la libertad de los Estados para distribuir competencias está limitada por las exigencias de plena eficacia de la normativa comunitaria, de modo que el reparto competencial y el resultado de su ejercicio, aun siendo una cuestión interna de los Estados, no pueden obstaculizar ni impedir la eficacia del Derecho Comunitario¹¹⁷³. De manera que indirectamente, ello significa que las normas internas de los Estados miembros en que se plasme esa distribución competencial estarán afectadas, como todas las normas que integran los ordenamientos internos, por el principio de primacía del Derecho Comunitario. El Derecho Comunitario es indiferente frente a la articulación competencial interna de los Estados miembros, siempre que tal articulación no menoscabe su nota esencial de primacía, por lo que la fórmula del Estado de

¹¹⁷¹ El principio de autonomía institucional, acuñado por la jurisprudencia del T.J.C.E. viene a señalar que las disposiciones de los Tratados o demás normas comunitarias que establecen una serie de poderes u obligaciones, no imponen un modelo institucional para su ejecución, dependiendo del sistema constitucional de los Estados miembros. Sentencia Comisión/Países Bajos de 25 de mayo de 1982

¹¹⁷² A. MARTÍNEZ GARCÍA-MONCO, *Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas*, Ed. Lex nova. Valladolid, 1996, pág. 24.

¹¹⁷³ R. FALCÓN TELLA, “El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea,” *Sistema Fiscal español y armonización europea*, Marcial Pons, 1995, págs. 46 y 47.

las autonomías es indiferente a la valoración del derecho comunitario¹¹⁷⁴. Esto mismo será predecible de las normas reguladoras del sistema de financiación, que son normas del Estado¹¹⁷⁵, derivadas del principio de autonomía del artículo 156.1 de la C.E. y que están, por tanto, sometidas también a la primacía del Derecho Comunitario. Y en tanto el responsable del cumplimiento del derecho Comunitario es el Estado en su conjunto, abarcando todos los entes públicos de base territorial, también las normas que las Comunidades Autónomas dicten en el ámbito de lo que puede llamarse sistema de financiación y en ejercicio de su autonomía financiera, pueden incurrir en contradicción con el Derecho Comunitario. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la C.E.E.; ha señalado de forma muy clara¹¹⁷⁶ que un Estado miembro no puede alegar ninguna peculiaridad interna, propia de su sistema de fuentes de producción normativa –que puede proceder de la distribución territorial del poder normativo tributario- para no cumplir con las obligaciones derivadas del Derecho Comunitario¹¹⁷⁷. Y, en concreto, para vulnerar la obligación de respetar la primacía de las libertades comunitarias.

6.2.2. LA CAPACIDAD DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS PARA CREAR Y REGULAR LOS IMPUESTOS

En el ordenamiento constitucional español no existe uno, sino dos sistemas de financiación de las Comunidades Autónomas, como hemos señalado en el Capítulo IV: el régimen común y los denominados regímenes forales, propio de la Comunidad Navarra y de los Territorios Históricos vascos.

El régimen español de financiación de las Comunidades Autónomas se basa, por mandato del artículo 156.1 de la Constitución española, en los principios de autonomía financiera, coordinación y solidaridad. En este marco de solidaridad y de coordinación, se reconoce como componente fundamental del ejercicio de la autonomía financiera, la posibilidad de que las Comunidades Autónomas puedan crear sus propios ingresos, incluidos los ingresos de carácter tributario, seleccionando sus hechos imponible, esto es, las manifestaciones de capacidad contributiva que pueden gravar

Las disposiciones constitucionales, el *bloque de constitucionalidad*, con relación a esta materia, está integrado por los artículos 157 y 158 de la Constitución, además de por los respectivos Estatutos de Autonomía, y por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, prevista en el artículo 157. 3 para regular el ejercicio de las competencias financieras. Así, en principio, la distribución del poder tributario entre los distintos niveles territoriales aparece en la Constitución Española en los artículos 133.1 y 2 y Título VIII, que incluye la competencia exclusiva del Estado en *Hacienda General*, -artículo 149.1.14^a

¹¹⁷⁴ GARCÍA MARGALLO- MÉNDEZ VIGO-MARTÍNEZ- PUJALTE LÓPEZ, *Financiación de las Comunidades y Corresponsabilidad Fiscal*, Fundación Bancaixa, Valencia, 196, pág. 219.

¹¹⁷⁵ Sentencia del T.C. 63/1986, de 21 de mayo.

¹¹⁷⁶ Sentencia del T.J.C.E. *Hansa Fleisch/Landrat des Kreises Sheeswing-Flesburg*, de 10 de noviembre de 1992 y *Comisión/Alemania* de 17 de octubre de 1991.

¹¹⁷⁷ GARCÍA MARGALLO- MÉNDEZ VIGO-MARTÍNEZ- PUJALTE LÓPEZ, *Financiación de las Comunidades y Corresponsabilidad Fiscal*, ..., .cit., pág. 219.

de la Constitución-¹¹⁷⁸. Además, la Constitución señala que “*la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley*” -artículo 133.1º -, mientras que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes –artículo 133. 2º -.

Al margen del significado que haya de darse a la calificación como “*originario*” del poder tributario del Estado¹¹⁷⁹, lo cierto es que las Comunidades Autónomas tienen la posibilidad de ejercer su poder normativo en materia tributaria¹¹⁸⁰, en lo que es una competencia propia sobre la tributación autonómica en sentido estricto. Pero esa capacidad puede encontrarse limitada por esa competencia originaria del Estado para definir la *Hacienda General*, que dispone de una facultad de configuración inicial del sistema tributario. Esta facultad deriva de la competencia sobre Hacienda General del artículo 149.1.14 de la Constitución.

Las limitaciones del poder normativo tributario de las Comunidades Autónomas, se pone de manifiesto en los principios de territorialidad, no interferencia y separación¹¹⁸¹, como así se deduce de los artículos 157.1.b) y 2, de la Constitución y 6, 7 y 8 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (L.O.F.C.A.). Sin embargo, las Comunidades Autónomas disponen de competencias normativas respecto a *tributos cedidos* en los términos en que lo determinen las respectivas leyes de cesión, por lo que es sobre la base del artículo 157.3 de la Constitución Española, donde debe estudiarse esta problemática. Debe tenerse en cuenta que, a partir del sistema de financiación que entró en funcionamiento en el quinquenio 1997-2001, las potestades normativas de las Comunidades autónomas han dejado de circunscribirse a sus propios tributos y han extendido a los tributos cedidos¹¹⁸², ampliándose considerablemente a partir del año 2002 con la Ley 21/2001. Este ejercicio del poder tributario autonómico suscita un eterno problema de tensión entre la autonomía la igualdad, resuelta por el Tribunal Constitucional en el sentido de entender que la igualdad sólo entraría en contradicción con la autonomía si se interpretase como *uniformidad* (sentencia 150/1990 de 4 de octubre (FJ 7º)).

Por otra parte, el sistema foral de financiación incluye la capacidad de los territorios forales para diseñar su propio sistema tributario en el marco unos parámetros definitorios propios de una Hacienda confederal; esto es, sistema fiscal propio y compensación al Estado por las cargas asumidas por éste. Se suele argumentar que este régimen especial cuenta con “*legitimidad histórica de origen*”, reconocida por el poder constituyente. Así lo ha señalado el T.C. al

¹¹⁷⁸ Aunque el contenido de este título competencial es objeto de polémica, debería referirse a cuestiones que deben regularse de forma unitaria, sentencia del T.C. 76/1992, de 14 de mayo, FJ4º.

¹¹⁷⁹ J.J. FERREIRO LAPATZA, “Las fuentes del derecho Financiero en la Constitución Española”, en la *Constitución y las Fuentes del Derecho*, Vol. II, IEF, Madrid, 1985, págs. 901-919.

¹¹⁸⁰ G. CASADO OLLERO, *El sistema impositivo de las Comunidades Autónomas, una aproximación a las funciones del tributo regional*, Instituto de Desarrollo Regional, 1981, pá. 21.

¹¹⁸¹ R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero*, págs. 506-509

¹¹⁸² J.M. LAGO MONTERO, *El poder Tributario de las Comunidades Autónomas*, Aranzadi Editorial, 2000, págs. 40 y 41.

disponer, en su sentencia 76/1988 de 26 de abril, que *“la actualización de los derechos históricos supone la supresión, o no reconocimiento de aquellos que contradigan los principios constitucionales”*.

Esta actualización tuvo lugar por medio de la Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978, donde se establece que la Norma Fundamental *“ampara y respecta los derechos históricos de los territorios forales”*, tanto de Navarra, como de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya. La Constitución ha permitido actualizar estos regímenes forales en el marco del Estado de las Autonomías, provocando de esta manera una *“interacción de una dualidad de entes territoriales con soportes jurídicos diferenciales”*¹¹⁸³.

El T.C., dispuso que los derechos históricos no son título competencial – sentencias 123/1984, de 18 de diciembre y posteriormente la 94/1985-, añadiendo que de la Disposición Adicional Primera se deducen competencias, de manera similar a lo que para las Comunidades Autónomas de régimen común ocurre con los artículos 143 a 155 de la Constitución. De esta manera, la Disposición Adicional Primera derogaría para estos territorios históricos la distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas que se establece en los artículos 148 y 149. Posteriormente, el propio T.C. reconocería en su sentencia 140/1990, de 20 de septiembre, la derogación en el caso navarro del régimen de distribución de competencias que la Constitución establece para las Comunidades de régimen común (FFJJ. 3º y 4ª)¹¹⁸⁴.

En lo concerniente al poder tributario de estas Comunidades, en tanto el mismo está ligado a los derechos históricos, resultará inaplicable el art.133 de la Constitución que en su número 1, y que dispone que la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley y en su número 2 faculta a las Comunidades Autónomas sólo a *“establecer y exigir tributos de acuerdo con la Constitución y las leyes”*. Si estas directrices constitucionales se aplican exclusivamente a las Comunidades Autónomas de régimen común al amparo de los artículos 156 y 157, y del régimen definido en la L.O.F.C.A., ello quiere decir que tal distribución del poder fiscal no es aplicable a Navarra y los territorios históricos del País Vasco, que no sólo pueden establecer y exigir tributos, sino que tienen la capacidad de diseñar su propio sistema tributario a partir del Concierto en caso vasco y del Convenio Económico, en el supuesto navarro¹¹⁸⁵ y con respecto a los criterios generales de armonización fijados en el art. 7º de la Ley 25/2003, de 15 de julio, por la que se aprueba la modificación del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra el artº. 3º de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se

¹¹⁸³ F. DE LA HUCHA CELADOR, *Introducción al Régimen Jurídico de las Haciendas Forales*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 18.

¹¹⁸⁴ M. GARCÍA CANALES, “Comunidad Foral de Navarra”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, t.I, Civitas, Madrid, 1995, pag. 1331

¹¹⁸⁵ Dotadas de facultades normativas actualizadas en el marco constitucional, tanto por el estatuto de Autonomía del País Vasco, Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, como por la Ley de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, Ley Orgánica 13/1982/ de 10 de agosto.

aprueba el Concierto económico Estado-País Vasco¹¹⁸⁶. Y sobre todo, esta capacidad se extiende a los tributos que afectan a los rendimientos de las empresas (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en lo relativo a rendimientos de actividades económicas), materia sobre la cual no pueden adoptar decisiones legislativas las Comunidades Autónomas de régimen común. Así, por ejemplo el art. 38.1.b) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, sobre el sistema financiero autonómico, excluye que las Comunidades Autónomas de régimen común puedan crear en el I.R.P.F. deducciones por inversiones empresariales. Precisamente, por ostentar esa capacidad, son los territorios forales los que, potencialmente, pueden adoptar decisiones legislativo-tributarias que pudieran tener la condición de ayudas de Estado en su modalidad de medidas fiscales selectivas. Salvo en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, donde las CC.AA. pueden regular las reducciones a la transmisión de la empresa familiar, afectando a su supervivencia.

6.2.3. LA POSIBLE CONSIDERACIÓN DE LAS MEDIDAS FISCALES COMO AYUDAS DE ESTADO

El régimen de las llamadas *ayudas de Estado* que se contiene los artículos, 87 y 88 del T.C.E., prohíbe específicamente las ayudas de Estado.

En concreto, el art. 87.1º del Tratado, considera ayudas de Estado, las *concedidas por el Estado o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma que, favoreciendo algunas empresas o producciones, falseen o amenacen con falsear la competencia*". Por su parte, el Reglamento CE 659/199, de 22 de marzo, relativo a las modalidades de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, calificó como ayudas de Estado, cualquier medida que responda a los criterios señalados en el citado art.87,1º. Así, en su momento ya señaló la clásica sentencia del T.J.C.E., *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité de la CECA*, de 23 de febrero de 1961 –Asunto 30/59-¹¹⁸⁷, al decir que es ayuda de Estado *"toda intervención que; bajo las más diversas formas; trata de aliviar las cargas que normalmente gravan el balance de una empresa"*. De forma más sintética, el T.J.C.E., en sentencia *Italia/Comisión* de 2 de julio de 1974 (Asunto C-173/73), catalogó las ayudas de Estado como *"cualquier ventaja concedida por la autoridad pública que, bajo diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia"*.

Por lo tanto, ya desde una época temprana, el T.J.C.E. configura los efectos de la medida (*"alterar o poner en riesgo de alterar la libre competencia"*) como elemento cardinal para catalogar una medida como ayuda de Estado. El Tribunal sigue profundizando en la misma línea, en la sentencia *Damesa/Diputación Foral de Álava*, de (Asunto C-183/02) de 11 de noviembre

¹¹⁸⁶ F. DE LA HUCHA CELADOR, *Introducción al Régimen Jurídico de las Haciendas Forales*, ..., cit, 1995, págs. 34 y sgts.

¹¹⁸⁷ F. POCAR, *Comentario Breve ai Trattati dell Comunita e dell'Unione*, Cedam, Padova, 2001, pág. 457.

de 2004, el T.J.C.E. dijo expresamente que “*las ayudas de Estado se califican por sus efectos*”, siendo lo fundamental, según la sentencia de 19 de septiembre de 2000 (Asunto C-156/98) “*que se refuerce la posición de una empresa en relación con las empresas competidoras*”. Como dice la sentencia *Ladbroke Racing contra Comisión*, de 16 de mayo de 2000 (Asunto C-480/98), el concepto de ayuda, pese a su amplitud, es un concepto objetivo que depende únicamente de si una medida estatal confiere o no una ventaja a una o varias empresas; esto es, si tiene efectos de alteración de la competencia.

Por su parte, la Comisión en Comunicación efectuada en virtud del art. 6.5 de la Decisión 2495/96/CE señaló que “*la noción de ayuda se refiere no solamente a la ayuda activa sino que también incluye cualquier medida que suponga para una empresa la eliminación de una carga que, en caso contrario, debería soportar independientemente de que dicha medida sea directamente aplicada por las empresas beneficiarias*”.

Por tanto, lo cierto es que el concepto de “ayuda de Estado” es muy amplio, abarcando exenciones fiscales, reembolsos, reducciones de cargas sociales, ayudas a la exportación, concesión de préstamos por el Estado a un interés reducido o, incluso, la renuncia, por la Administración al derecho de abstención si llega a aceptar quitas superiores a las aceptadas por los acreedores privados (*casis Fertuberia o Tubacex*)¹¹⁸⁸. De entre todas ellas, destaca la concesión de beneficios fiscales de todo tipo, a los que se refiere la citada sentencia *Italia/Comisión*¹¹⁸⁹.

Como se ve, se trata de un concepto amplísimo, cuya extensión ha sido calificada por FALCON Y TELLA como *preocupante*¹¹⁹⁰ que sin embargo, se ha reconducido a sus justos términos por el T.J.C.E. en múltiples ocasiones. Así, se ha venido señalando que no toda norma fiscal favorable puede catalogarse automáticamente como una ayuda. El T.J.C.E. ha aclarado que “*la incompatibilidad de las ayudas estatales con el mercado común, no es absoluta ni incondicional*” – F.J.22 de la sentencia *Celbi*, Asunto 266/1991, de 2 de agosto de 1993, ó F.J. 19 de la sentencia *Scharbatke*, Asunto 77/1992 de 27 de octubre de 1993-. De lo que no hay duda es de que, dentro de ese concepto amplio de ayuda de Estado, están las medidas fiscales de carácter selectivo, en especial, las ventajas y beneficios fiscales. Así se desprende del contenido de la *Comunicación COM CE 98/C 384/03*, sobre aplicación de las normas relativas a las ayudas de Estado a las medidas sobre imposición directa de las empresas, como ya hemos visto.

Por lo anterior, se deduce que una Comunidad Autónoma, en tanto poder público con capacidad para adoptar previsiones fiscales, puede establecer alguna o algunas de las medidas calificables como selectivas. Y por

¹¹⁸⁸ M VILLAR EZCURRA, “Algunas notas sobre la posición acreedora de la hacienda Pública en las quiebras en el contexto de la reforma concursal”, *Quincena Fiscal*, nº 15, septiembre de 2002, págs. 16 y 17.

¹¹⁸⁹ I. MERINO JARA, “Fiscalidad y Unión Europea”, J. nº 95, 1997, pág 26.

¹¹⁹⁰ R. FALCÓN Y TELLA, “La desorbitada expansión del concepto de ayuda de Estado en la práctica reciente de la Comisión: el ejemplo de la decisión de 31 de octubre de 2000, relativa a la deducción por actividades de exportación en el artículo 34 de la LIS”, *Quincena Fiscal*, nº 7, abril 2001, pág. 7.

lo tanto, el ejercicio del poder tributario por una Comunidad Autónoma debe evitar la adopción de medidas fiscales selectivas, sobre todo a la hora de articular su régimen de exenciones. Ahora bien, para que las exenciones de un impuesto autonómico constituyan una auténtica ayuda de Estado deben favorecer a ciertas empresas o producciones, excluyendo *a priori*, a otras. La exclusión debe radicar en la propia definición abstracta del presupuesto de hecho de la exención. Lo que significa, como recuerda FALCON Y TELLA, que *“no existe ayuda por el mero hecho de que una medida fiscal o social favorable, que no excluye de modo anticipado a ninguna empresa o producción, se aplique sólo, como es lógico, a quienes realizan en el ejercicio de que se trate, el presupuesto de hecho previsto en la norma...”*¹¹⁹¹.

6.2.4. LA MEDIDA FISCAL AUTONÓMICA COMO MEDIDA FISCAL SELECTIVA

El concepto de medida fiscal selectiva, como una subespecie de las ayudas de Estado, conviene recordar que el T.J.C.E. las ha definido como *“toda aquella disposición fiscal que refuerza la posición de una empresa en relación con las competidoras* (Asunto C-156/98). Por tanto, el concepto medida fiscal selectiva no se identifica necesariamente con la idea de beneficio fiscal, sino que es más amplio que éste. Como dijimos, la Comunicación de la Comisión COM CE/98/C 384/03, se atreve a proponer una relación descriptiva del concepto, que incluiría *“reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos de impuesto y aplazamientos de pago”*. Por tanto, lo esencial a efectos de identificar una medida fiscal selectiva no es el tipo de medida de que se trate, no siendo ni siquiera necesario que se adopte medida alguna en relación con los sujetos que resultan beneficiados; dicho de otro modo; basta que los efectos de una medida fiscal, del tipo que sea, sitúen a un sector o a determinados contribuyentes en situación ventaja económica frente a otros, incluso aunque la medida no se hubiera adoptado en relación con ellos¹¹⁹².

Al mismo tiempo dicha Comunicación refuerza el papel de la Comisión, y su competencia discrecional para apreciar la condición de medida fiscal selectiva en una ayuda de Estado, sobre todo a partir del examen preliminar de las ayudas notificadas, que puede derivar en un expediente de investigación formal, dentro del *“contexto comunitario”* que MATTERA denomina *regla de la perspectiva comunitaria*. Por tanto, habrá que comprobar si la ayuda persigue objetivos legítimos y dignos de protección en el plano comunitario¹¹⁹³, aunque ello no suponga que la Comisión deba probar la incidencia de la ayuda sobre la competitividad. El T.J.C.E. tiene capacidad para revisar estas resoluciones de la Comisión.

Si una ayuda de Estado fuera declarada incompatible con el orden comunitario debe ser eliminada y, en su caso, debe preverse la

¹¹⁹¹ R. FALCÓN Y TELLA, “La desorbitada expansión del concepto de ayuda de Estado en la práctica reciente de la Comisión..”, cit, pág. 8

¹¹⁹² M.T. SOLER ROCH, “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del T.J.C.E. sobre ayudas de Estado, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2006, pág 5.

¹¹⁹³ A. MATTERA, *El Mercado Único Europeo, Sus reglas, su funcionamiento*, Civitas, Madrid, 1991, pág. 107.

correspondiente recuperación. En este sentido, conviene destacar que los Estados no pueden alegar la imposibilidad de eliminar las ayudas, al menos si no invocan motivos concretos y no proponen medidas alternativas (sentencia del T.J.C.E. de 29 de enero de 1998). Ni tampoco se viene aceptando que pueda constituir un límite de la exigencia de eliminación de las ayudas incompatibles la eventual vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, llegándose a afirmar que la posible incompatibilidad de la ayuda con el Derecho Comunitario es un *riesgo previsible* (sentencia del T.J.C.E. de 15 de diciembre de 2005, Asunto C-148/04). Ello resulta criticable, pues supone desconocer el importante peso que los principios de seguridad jurídica y confianza legítima han ido adquiriendo en los últimos años, como principios del Derecho Comunitario, en especial desde la *sentencia Diversinte S.A. e Iberlacta SA./Administración de Aduanas de la Junquera de 1 de abril de 1993*, Asuntos acumulados (C-260 y C-261).¹¹⁹⁴

La recuperación de la ayuda presente en el caso de medidas fiscales consistentes en exenciones y bonificaciones, singularidades especiales, pues va a suponer el surgimiento de una obligación tributaria específica de “*devolución*” por parte del contribuyente beneficiario por el importe de los beneficios ilegítimamente disfrutados. Lo mismo cabría decir de aquellas ayudas que consistieran (si se admite) en un tipo de gravamen reducido. Para ello habrá que rectificar autoliquidaciones y liquidaciones lo que exigirá tener en cuenta la posible firmeza de las mismas. En el caso del ordenamiento español, al no tratarse de un supuesto de nulidad de pleno derecho, no cabría acudir al artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria, sino que lo procedente sería, a nuestro juicio, el cauce del artículo 219, que contempla la figura de la revocación¹¹⁹⁵.

Especial importancia merece las excepciones que en los últimos tiempos se han ido planteando ante la Comisión en los distintos procedimientos, como causas invocadas por las partes que legitimarían la adopción de ciertas medidas fiscales¹¹⁹⁶. Frente a la prohibición general de ayudas de Estado contenida en el art. 87.3 del Tratado y, por tanto, también de medidas fiscales selectivas, del propio texto del Tratado se deducen algunas excepciones, o situaciones singulares de admisibilidad de las ayudas. Estas excepciones han sido objeto de una interpretación muy dispar por la jurisprudencia del T.J.C.E.. Así, por un lado, el art. 87.3.c) del Tratado permite que la Comisión autorice ciertas ayudas sectoriales, concepto que incluye a aquellas medidas destinadas a sectores específicos, aunque tal autorización esta condicionada a que no se alteren los intercambios de manera contraria al interés común¹¹⁹⁷.

¹¹⁹⁴ R. ALONSO GARCÍA, “La seguridad jurídica como presupuesto de una aplicación plena y completa del Derecho Comunitario”, *Civitas*, REDA, nº 15, 1986, pág. 445

¹¹⁹⁵ Junto a la tesis de la revisión de oficio a través de la nulidad de pleno derecho, otros autores defienden el carácter revisor de la propia decisión de la Comisión, introduciendo un nuevo procedimiento en la L.G.T., y ajena que defiende que no hay ninguna revisión sino el cumplimiento interno de una decisión de la Comisión.

¹¹⁹⁶ M.T. SOLER ROCH, “las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del T.J.C.E. sobre ayudas de Estado, ..., cit, pág 5

¹¹⁹⁷ M.M. PASCUAL GONZÁLEZ, *Las ayudas de Estado de carácter fiscal. Su incidencia en el régimen económico y fiscal de Canarias*, Consejería de Economía y Hacienda, Gobierno de Canarias, Las Palmas, 2003, pág. 129.

Al mismo tiempo, el art. 87.3. a) y c) del Tratado incluye las ayudas de carácter regional. Este precepto permite una singular derogación de la prohibición de ayudas en atención a procurar el desarrollo regional, “*permitiendo que en el crecimiento de los Estados miembros exista un equilibrio entre sus regiones*”¹¹⁹⁸. Se trata de una excepción que el T.J.C.E. no ha permitido que fundamente la aplicación de una medida fiscal selectiva si la causa del desequilibrio que la medida pretende corregir no es estrictamente territorial (sentencia 19 de septiembre de 2000, Asunto C-156/98, sobre ayudas alemanas). Y, el carácter restrictivo con el que se ha planteado la admisibilidad de las ayudas regionales ha determinado la improcedencia de todas aquellas que no encajen en el estrecho marco del artículo 87. 3.a) y c) del Tratado¹¹⁹⁹.

Otras excepciones que pueden tener una relación más directa con las normas fiscales selectivas como ayudas de Estado serían, en primer lugar, la *excepción de naturaleza y estructura del sistema tributario*. Se trataría, en suma, de si se pueden admitir medidas fiscales adoptadas por un ente subcentral, atendiendo a que el principio de autonomía territorial puede formar parte de la estructura del sistema tributario del Estado miembro. No está claro qué se entiende por tal excepción, pero, en cualquier caso, el T.J.C.E. se ha referido a los principios de igualdad y capacidad económica como posibles razones que ampararían la adopción de una medida supuestamente selectiva (sentencia de 15 de julio de 2004 (Asunto C-501-100), pero en ningún caso ha hecho referencias al principio de autonomía financiera territorial. No admitir que una ayuda de incidencia territorial se fundamenta en la protección del principio de la autonomía es un primer paso para aceptar que la selectividad de la medida puede ser una selectividad determinada exclusivamente por su incidencia territorial.

Tampoco ha tenido gran éxito para legitimar medidas fiscales selectivas adoptadas por un órgano subcentral del Estado, la excepción de *protección constituciones de un régimen fiscal especial*. Tal rechazo fue formulado por la Comisión y ratificado por el T.J.C.E. en sentencia de 11 de noviembre de 2004 (Asuntos C-186/02 y C-188/02, *Diputación Foral del Álava, Ramondin vs. Comisión y C.A. de la Rioja*). El que la existencia de un régimen fiscal especial, de incidencia territorial, no legitime la adopción de ventajas fiscales diferenciadas es, también, otro elemento que ha coadyuvado a admitir que pueden existir medidas fiscales constitutivas de ayudas de Estado, cuyo carácter selectivo se deba exclusivamente a su incidencia territorial.

Como vemos, parece que se dan las circunstancias para considerar que las medidas fiscales de incidencia territorial que pueden adoptar las Comunidades Autónomas en España pueden ser catalogadas como ayudas fiscales selectivas, sobre todo por la inviabilidad de algunas excepciones que se podrían oponer a esta consideración.

Uno de los ámbitos en los que más se ha prodigado la capacidad normativa autonómica en los últimos tiempos, la fiscalidad ambiental, tampoco

¹¹⁹⁸ J. FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, “*Las ayudas con finalidad regional y la cohesión económica y social, Ayudas públicas y libre competencia en el mercado europeo*”, Boletín Asturiano sobre la Unión Europea, suplemento nº 9, abril 1996, pág. 61

¹¹⁹⁹ A. MARTÍNEZ JIMÉNEZ, “El concepto de Ayuda de Estado y las normas tributarias: problemas de delimitación del ámbito de aplicación del art. 87.1 TCE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 196, 2001, pág. 102.

está libre de crear las condiciones para que se dicten medidas fiscales selectivas.

A todo ello, ha que unir la posible dimensión territorial de las ayudas de Estado. Conviene recordar que el art. 87.3 del T.C.E. faculta a la Comisión para declarar compatibles las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de aquéllas regiones en que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una anormal situación de subempleo o las ayudas a facilitar el desarrollo “*de determinadas entidades o de determinadas regiones*”, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Es necesario además también tomar en consideración el art. 299 del Tratado que permite condiciones específicas para Azores, Madeira y Canarias¹²⁰⁰, con el fin de facilitar su desarrollo económico como regiones ultra periféricas, existiendo además diversas Directrices de la Comisión (que constituyen disposiciones destinadas a producir efectos jurídicos) sobre ayudas de Estado de carácter regional relativas a su aplicación a estas regiones ultra periféricas. Todo ello supone que las Comunidades autónomas no podrían adoptar medidas que supusieran este tipo de incentivos regionales al margen del control discrecional que ejercería la Comisión. Esta, por su parte, no ha aceptado como excepción, ni la protección constitucional de un régimen fiscal especial, que no prevalecería sobre lo dispuesto en el art.87 del Tratado –sentencia de 6 de marzo de 2002, asuntos C-92/00 y 030/00- ni la invocación abstracta de la protección del medio ambiente –sentencia de 29 de abril de 2004, Asunto C-159/01-. Y aunque se ha emitido como excepción *la preservación de la naturaleza y estructura del sistema tributario*, los términos tan restrictivos en que lo ha hecho la Comisión (Véase *Comunicación COM 98/C 384/03*) no permitiría entender que la autonomía fiscal de una región fuese un elemento esencial del sistema *a proteger* y que pudiera oponerse con carácter general a la aplicación del art. 87 del Tratado¹²⁰¹.

En este sentido, la propia Comisión ha considerado selectivas las medidas fiscales de alcance regional, salvo que resulten subsumibles en algunas de las excepciones a la citada regla de la incompatibilidad de las ayudas de Estado contempladas en las letras a) y c) del art. 87.3 del Tratado de la Unión europea. Por tanto, y según la *Comunicación de la Comisión sobre ayudas fiscales COM CE /98/C 383/03*, sólo las disposiciones tributarias aplicables en la totalidad del Estado miembro no presentan, a efectos del art. 87.1 del Tratado, el atributo de la selectividad¹²⁰². Lo que supone que, en principio, se estaría considerando ayudas de Estado las medidas fiscales reservadas a las empresas que se ubican u operan en una zona delimitada de un país de la Unión Europea, y por tanto, también a las medidas que adopte una autoridad regional o un territorio autónomo, pues su ámbito de incidencia será necesariamente territorial en marco de un Estado.

En suma, y aunque el T.J.C.E. haya afirmado en la sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Alemania/Comisión* (C-156/98, REc. P. I-6857), que una medida que reserva ventajas a las empresas situadas en ciertas regiones

¹²⁰⁰ El régimen de la Zona Especial Canaria, cuyo régimen expira en 2008.

¹²⁰¹ M.T. SOLER ROCH, “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del T.J.C.E. sobre ayudas de Estado, ...”, cit, pág 5

¹²⁰² M. PASCUAL GONZÁLEZ, *Las Ayudas estatales de carácter fiscal. Su incidencia en el Régimen Económica y Fiscal de Canarias*. Gobierno de Canarias, ..cit. págs. 208 y 209.

no es, sólo por esta razón, selectiva, lo cierto es que para la Comisión las medidas aplicables sólo en una parte del territorio pueden incurrir en selectividad territorial. Extremo que viene a confirmar el Tribunal de Primera Instancia de la Comunidad Europea en su sentencia de 6 de abril de 2002, caso *Ramondín*. Ello constituye una auténtica limitación a la capacidad de las entidades territoriales autónomas para definir sus propios sistemas tributarios.

Y ello puede aplicarse a las Comunidades Autónomas en el sistema español. Así, las Comunidades Autónomas pueden adoptar medidas con el atributo de la selectividad territorial, en especial las de régimen foral. Valga como ejemplo la *Decisión 93/337/CEE, de 10 de mayo de 1993*, de la Comisión (D.O.C.E. 134, de 3 de junio de 1993), que declaró contrarias al art. 87.1 del Tratado las Normas Forales 28/1988, 8/1688 y 6/1988 sobre incentivos fiscales a la inversión. Y ello, porque, como ha dicho SOLER ROCH, “*la especial protección que el TJCE otorga al principio general de prohibición de ayudas de Estado le ha llevado, en una posición de lógica coherencia con la amplitud con la que interpreta el concepto de medida fiscal selectiva, a efectuar una valoración muy restrictiva de las excepciones que pudieran justificar la validez de este tipo de medidas*”¹²⁰³. Y sobre todo ello ha supuesto que no se admita la excepción de autonomía territorial, dentro de *preservación de la naturaleza y estructura del sistema tributario*.

Situación que sólo parcialmente se ha despejado a partir de la sentencia del caso Azores, de 6 de septiembre de 2006, a la que nos referiremos de inmediato.

6.2.5. LA SENTENCIA DEL CASO AZORES

La sentencia del T.J.C.E. relativa al régimen fiscal de las Azores, de 6 de septiembre de 2006 (Asunto C-88/03), marca un punto de inflexión en la doctrina del Tribunal de Luxemburgo sobre las ayudas de Estado constitutivas de medidas fiscales selectivas adoptadas por entes subcentrales de un Estado miembro y en la propia forma de abordar la competencia fiscal desleal y la elusión internacional.

La sentencia del T.J.C.E. relativa al régimen fiscal de las Azores se enfrenta por primera vez a una variedad de ventajas fiscales concedidas por una región de un Estado miembro, y en concreto, ventajas consistentes en la reducción de los tipos del impuesto sobre la Renta de las personas físicas y jurídicas con domicilio fiscal en las Azores¹²⁰⁴. La sentencia, además, parte, como una especie de verdad apodíctica, de que “... *no puede deducirse de lo anterior que una medida es selectiva, en el sentido del artículo 87 CE, apartado 1, por el simple motivo de que sólo se aplica en una zona geográfica limitada de un Estado miembro*”.

Esta resolución del Tribunal de Luxemburgo tiene por objeto un recurso de anulación interpuesto por Portugal, el 24 de febrero de 2003, con arreglo al artículo 230 del Tratado, actuando como coadyuvantes España,

¹²⁰³ M.T. SOLER ROCH, “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del T.J.C.E. sobre ayudas de Estado, ...”, cit., pág 5

¹²⁰⁴ Existía un precedente de medidas fiscales ventajosas en Portugal ligadas al régimen fiscal de las Azores y al resto de los territorios insulares, estableciendo el artículo 25 del estatuto de beneficios Fiscales una exención para los beneficios derivados de los procesos de privatización.

Gran Bretaña e Irlanda del Norte (aunque hubo otros alegantes como el gobierno regional de las islas de Alland, en Finlandia), contra la Decisión 2003/442/CE de la Comisión, de 11 de diciembre de 2002, relativa a la parte del régimen que adapta el sistema fiscal nacional a las particularidades de la Región Autónoma de las Azores en lo relativo a la reducción de los tipos del impuesto sobre la renta. La decisión entendería que estas medidas eran constitutivas de ayudas de Estado y contrarias al artículo 87,1 del Tratado de la Unión europea.

Esta reducción de tipos se aplica en el territorio de las Azores, archipiélago al cual el ordenamiento constitucional portugués atribuye autonomía para fijar sus propios ingresos fiscales. Esta autonomía fue definida en el orden interno portugués por Ley 13/1998 de 24 de febrero, relativa a las finanzas de las Regiones Autónomas, que reserva al Estado portugués mecanismos de control en el ejercicio de la autonomía, en aras del principio de solidaridad.

Fue esta Ley 13/1998 la que dispuso que el Impuesto nacional sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto nacional sobre la renta de las personas jurídicas constituyesen ingresos de las Regiones Autónomas en las condiciones que la propia norma establece, permitiendo a la región de Azores adoptar la decisión de disminuir los tipos del Impuesto sobre la Renta allí aplicados, hasta un máximo del 39% de los tipos previstos por la legislación nacional. Y en concreto, el órgano legislativo de las Azores adoptó mediante Decreto Legislativo Regional nº 2/99/A, de 20 de enero de 1999, una reducción de tipos aplicable automáticamente a todos los agentes económicos (personas físicas y jurídicas), que pueden llegar hasta el 20% en el Impuesto sobre la Renta y hasta el 30% en el Impuesto de Sociedades.

La Comisión, mediante la citada decisión de 11 de diciembre de 2002, objeto de este recurso, consideró que estas reducciones de tipo eran ayudas de Estado ya que “...proporcionan una ventaja que aligera las cargas que normalmente gravan su presupuesto” y “la concesión de una reducción del impuesto supone una pérdida de ingresos fiscales que...” *equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales*. Y en concreto, la Comisión apreciaba el carácter selectivo de tales medidas retomando su vieja teoría de que sólo las medidas de alcance general, esto es, referidas a la totalidad del territorio del Estado, no pueden considerarse selectivas, lo que es tanto como consagrar la regla de la *selectividad territorial*. En el caso de las ayudas cuestionadas hay selectividad, sencillamente, porque la reducción de tipos como medida fiscal favorece “a las empresas sujetas al Impuesto en la región de las Azores, en comparación con todas las demás empresas portuguesas”.

Sobre esta cuestión, el T.J.C.E. ha venido a sentar una interesante doctrina al intentar delimitar por vía jurisdiccional en qué casos una medida adoptada por una región o ente subcentral puede ser calificada como “*selectiva*” y, por tanto, resultar constitutiva de ayuda de Estado, y sobre todo, para resolver la cuestión de si el marco de referencia para apreciar la selectividad debe ser necesariamente el ámbito territorial del Estado miembro. El pronunciamiento del T.J.C.E. se enfrenta al dato de que el Gobierno portugués basaba fundamentalmente su oposición a la incompatibilidad de las reducciones del régimen de las Azores en la apreciación del carácter selectivo de estas medidas, y en el hecho de que la Comisión tomó como marco de

referencia la totalidad del territorio portugués. Para lo cual resulta necesario aclarar si para apreciar la selectividad de una medida es o no necesario situarla en un marco de referencia nacional.

Y esta es la cuestión más importante que se dilucidaba en la esta sentencia del caso Azores, al margen de si tales reducciones están o no amparadas por la excepción del sistema tributario nacional (excepción que, como señalamos, con carácter general, no se ha venido admitiendo). Y, así, para el T.J.C.E., en su fundamento 54, respecto al criterio de selectividad constitutivo del concepto de ayuda Estado, requiere que se examine si una medida nacional puede favorecer a “*determinadas empresas o producciones*” en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen (así las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, REc. P I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C-308/01, REc.p I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec.p. I-1627, apartado 40).

Pues bien, a juicio del T.J.C.E., para que una medida fiscal adoptada por un ente territorial diferente del Estado y de carácter subcentral no pueda catalogarse como ayuda de Estado debe reunir ciertos requisitos, que en el futuro van a constituir una especie de *guía tipológica* de los incentivos aprobados por las regiones autónomas dentro de los Estados de la Unión Europea.

El **primer requisito** será el de que la normativa fiscal a través de la que se introduce el beneficio fiscal de alcance territorial sea aprobada por una autoridad territorial que, desde el punto de vista administrativo, cuente con un estatuto político que la designe como una Administración territorial distinta de la del Estado. Así, los fundamentos 57 y 58 de la sentencia Azores recuerdan que el marco de referencia no debe necesariamente coincidir con el territorio del Estado miembro considerado, sino que puede tomar en consideración a una *entidad infraestatal* siempre que “*cuente con un estatuto jurídico y fáctico que la haga lo suficientemente autónoma del Gobierno central, quien, mediante las medidas que adopte, desempeñe un papel fundamental en la definición del medio político y económico en el que operan las empresas*”.

Como puede apreciarse, el T.J.C.E. hace lo que no suele hacer; dar relevancia al aspecto institucional interno del Estado frente a la regla tradicional de la autonomía institucional y de la irrelevancia de la organización territorial interna a efectos del cumplimiento de los fines del Derecho Comunitario. Y ello, teniendo en cuenta que en Europa coexisten diversos modelos de organización territorial, desde el Estado español de las Autonomías, hasta el *federalismo cooperativo* alemán¹²⁰⁵ o el Estado regional italiano¹²⁰⁶. Pero el Tribunal no se pronuncia (tampoco cabría esperar que lo hiciese) sobre cómo debe ser esa autonomía para que tenga capacidad de adoptar medidas que no constituyan ayudas de Estado.

¹²⁰⁵ E. ALBERT ROVIRA, *Federalismo y cooperación en la República Federal Alemana*, CEC, Madrid 1988, págs. 343 y sgts. El Federalismo de cooperación se articula a través de las llamadas *tares comunitarias* previstas en el art. 104.a.4) de la Grundgesetz.

¹²⁰⁶ C. MORTATI, *Instituzione di Diritto Pubblico*, t.I, décima ediciones, Cedam, Padova, 1991, págs. 633 a 638. Señala fórmulas italianas de descentralización orgánica y funcional.

Así caben hacerse varias preguntas: ¿la autonomía a que hace mención el T.J.C.E. se define a partir de una norma institucional básica que sea una norma propia de un ente autónomo o puede ser una norma del Estado central a través de la que se *concede* autonomía? Aunque la sentencia no se pronuncia, no parece que se exija ninguna organización de cuño federal para que exista este requisito de autonomía. Bastará que el ente territorial subcentral tenga reconocida capacidad para determinar los fines que, en tanto ente público, pueda perseguir. Esto es, se está exigiendo una autonomía política a través de la posibilidad de definición de un ámbito de intereses públicos propios y de la selección de necesidades públicas. Y esa autonomía deberá ser ejercitable a través de actos que pertenecen al área de la función de predisposición normativa o de la función ejecutiva¹²⁰⁷, lo que llevará a los entes territoriales autónomos a definir, como dice MORTATI, un ordenamiento jurídico propio¹²⁰⁸. Tal posibilidad de disponer de un ordenamiento jurídico propio no ha de suponer necesariamente, a juicio de GARCÍA NOVOA¹²⁰⁹, capacidad para definir un sistema tributario. Circunstancia que no cumplirían en España todas las Comunidades Autónomas, sino sólo las de régimen foral. Sin embargo, las Comunidades Autónomas de régimen común aunque no pueden diseñar un sistema tributario, desde las Leyes 13/1996 y 21/2001, pueden ejercer ciertas competencias normativas (de las que se excluyen las relativas a la ubicación de empresas, salvo lo relativo a la bonificación de empresas familiares prevista en el artículo 20.2.c) y .6 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones), estando facultadas para establecer medidas fiscales que constituyan ayudas de Estado y crear impuestos con el límite del art. 6.2 de la L.O.F.C.A., que dispone que “*los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado*” (principio de separación). El concepto de “*sistema*” excluye que se pueda considerar como tal una simple yuxtaposición de figuras tributarias, exigiendo una lógica interna, que es inherente al concepto mismo de “*sistematización*”¹²¹⁰. Pero a nuestro modo de ver, no es exigible una capacidad para tener un sistema fiscal propio para disponer de la autonomía que enerve la posible adopción de medidas fiscales selectivas. Bastará que las entidades infraestatales tengan capacidad para definir una normativa tributaria propia. Por eso parece que, en principio, no sólo los territorios forales dispondrían de una autonomía que excluiría la adopción de *medidas fiscales selectivas*.

El **segundo requisito** que exige el T.J.C.E., sería la llamada *autonomía de procedimiento*. O lo que es lo mismo, que la norma que crea la ventaja fiscal se elabore y apruebe sin interferencias del Estado central y sin que éste pueda intervenir en su contenido. Así, para que pueda considerarse

¹²⁰⁷ E. SIMÓN ACOSTA, “La proyectada autonomía financiera regional”, En *Estudios sobre el Proyecto de Constitución*, Madrid, 1978, pág. 591.

¹²⁰⁸ C. MORTATI, *Istituzione di Diritto Pubblico*, op. cit. Pág. 11.

¹²⁰⁹ C. GARCÍA NOVOA, “La sentencia del caso Azores y su influencia en el poder normativo de las Comunidades Autónomas en España”, *Dereito*, Revista Jurídica de Santiago de Compostela., pág.203 a 239.

¹²¹⁰ Para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, “Sistematizar” equivale a organizar según un sistema y un sistema es “un conjunto de reglas o principios sobre una materia racionalmente entrelazados entre sí.”

que una decisión que se haya adoptado en estas circunstancias lo ha sido en ejercicio de atribuciones lo suficientemente autónomas es necesario, en primer lugar, que sea obra de una autoridad regional o local que, desde el punto de vista constitucional, cuente con un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno central. Además, debe haber sido adoptada *“sin que el Gobierno central haya podido intervenir directamente en su contenido”* (Fundamento 57).

A nuestro juicio, y ante la falta de una mayor aclaración, creemos que la intervención del Estado debe ser una intervención directamente orientada a dirigir o condicionar la decisión de adoptar el beneficio, de manera que la entidad territorial subcentral no estaría realmente ejerciendo su autonomía financiera. En ese caso, como dice el Fundamento 58 de la sentencia Azores, la medida no habría sido adoptada por la entidad infraestatal en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central. De este modo, ni los controles genéricos de legalidad que pudiera desarrollar el Estado, ni las intervenciones de éste en el ejercicio de sus competencias de coordinación y solidaridad, ni mucho menos aspectos más genéricos como las circunstancias de que las normas institucionales básicas de los entes territoriales sean normas del Estado, determinan una intervención del Estado en la adopción de la medida fiscal por el ente subcentral que impida hablar de autonomía a estos efectos.

Por eso, en el caso de los territorios históricos vascos, no deben constituir una excepción a su condición de territorios autónomos a efectos de esta sentencia, la necesidad de que las normas forales vascas deban respetar *“la estructura general impositiva del Estado”* o una *“presión fiscal equivalente”* o el carácter reglamentario de las disposiciones forales aprobadas por las Diputaciones, que permiten su control por los órganos jurisdiccionales ordinarios del Estado.

Un **tercer requisito** propuesto por la sentencia objeto de análisis, es el de que legislación tributaria regional, para no ser selectiva, deba ser de *aplicación general al conjunto de las empresas* que operen en dicho territorio, sin que existan criterios selectivos. Así lo establece el fundamento 62, cuando señala que habrá que comprobar *“si la medida ha sido adoptada por dicha entidad en el ejercicio de facultades lo suficientemente autónomas del poder central y, en su caso, si se aplica efectivamente a todas las empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en el territorio sobre el que aquélla tenga competencia”*. También este requisito va a suscitar importantes problemas prácticos, porque habrá que diferenciar las medidas fiscales que sólo se aplican a ciertas empresas dentro del ámbito territorial del ente infraestatal (las *mini-vacaciones* fiscales se aplicaban a través de un procedimiento excesivamente discrecional) de las que tiene alcance general en todo el territorio de la región, por ejemplo un tipo de gravamen. De esta manera, podría llegarse a la conclusión que un tipo de gravamen comparativamente inferior al resto del Estado, pero aplicado a todos los sujetos en el ámbito territorial del ente subcentral (siempre que se cumplan los demás requisitos y que esta reducción de tipos no resulte compensada por el Estado) nunca sería una medida territorialmente selectiva. Ello, excluiría, por lo tanto, una comparación de presiones fiscales entre la región y el resto del Estado para apreciar la existencia de ayudas de Estado en forma de medidas fiscales.

Si aplicamos esta conclusión a los territorios históricos, resultaría que la única disposición que no tendría el carácter de medida fiscal selectiva sería el tipo de gravamen más reducido del Impuesto sobre Sociedades. Pero, desde luego, la sentencia del caso Azores de 6 de septiembre de 2006, no ampararía medidas como las vacaciones fiscales de 1994, las *mini-vacaciones* de cuatro años de rebaja en el Impuesto sobre Sociedades de 1996 o el crédito fiscal del 45% para grandes inversores de 1997. Ni las reducciones propias y específicas creadas por las Comunidades Autónomas que no se amparan en un objetivo comunitario de carácter general y compatible con el Tratado.

El cuarto requisito, es la ausencia de discriminación, ya que si se toma como marco de referencia es el territorio del ente subcentral, la medida fiscal ha de aplicarse a todos las *“empresas establecidas o todas las producciones efectuadas en su territorio”* sobre la que aquel ente tenga competencia, apartado 62 de la sentencia Azores. Ya que el marco de referencia no debe coincidir necesariamente con el territorio de un Estado miembro, de tal modo que la medida fiscal que conceda una ventaja en sólo una parte del territorio nacional puede ser selectiva, pero no por ello debe considerarse siempre como *selectiva*. Habrá que comparar si, además, una medida de un ente subcentral es selectiva si dicha *“medida adoptada por dicha entidad favorece a ciertas empresas, en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida o el régimen jurídico de que se trate”*, apartado 58 sentencia Azores.

Por lo que no debe haber una discriminación por la nacionalidad o indirectamente por otra circunstancia, salvo que esté justificada en el cumplimiento de una política comunitaria de interés general (*como puede ser la supervivencia de la pequeña empresa*), o por la naturaleza o estructura del sistema fiscal, apartado 54 de la misma sentencia.¹²¹¹ Además, los Estados miembros no pueden ampararse en la reducción de ingresos, o la lucha contra el fraude y la elusión fiscal para dictar normas interna que anulen o restrinjan la eficacia de las libertades comunitarias¹²¹². En especial, desde que la sentencia *Cadbury Scheppees* de 12 de septiembre de 2006 (As.C-196/04), reafirmase que la libertad de establecimiento incluye, no sólo el derecho a instalarse en otros países de la Unión Europea y de crear filiales, algo en lo que había insistido la sentencia *Centros*, de 9 de marzo de 1999 (AS.C-212/97), sino que también abarca el derecho a tributar de acuerdo con la normativa del Estado en que dicha filial se localice. Y ello, aunque la actividad a desarrollar por la filial se pueda llevar a cabo en el País de la casa matriz. El único límite radicaría en que la actividad que se desarrolla en el Estado en que se crea la filial sea una actividad verdadera y con *sustancia económica*, pues de lo contrario podría apreciarse la existencia de una conducta elusoria.

¹²¹¹ Véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, Rec. p. I-8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance* y otros, C-308/01, Rec. p. I-4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C-172/03, Rec. p. I-1627, apartado 40.

¹²¹² Ver la prohibición de medidas discriminatorias, sentencias *Comisión/Grecia*, de 30 de mayo de 1989 (asunto 305/87) y *Shloz*, de 23 de febrero de 1994 (asunto 412/92).

Por último, el **quinto requisito**, que ha sido decisivo para que el T.J.C.E. se pronunciase en contra de las subsistencias de las rebajas fiscales en el archipiélago de las Azores, es aquel según el cual, para que no nos encontremos ante una medida fiscal selectiva, las autoridades regionales deben asumir el coste recaudatorio que se produzca sin que el Gobierno central les pueda compensar. Así lo dispone la sentencia en el fundamento 67: *“de lo anterior resulta que, conforme a lo expuesto por el Gobierno de Reino Unido, para que pueda considerarse que existe la suficiente autonomía política y fiscal en relación con el Gobierno central en lo que atañe a la aplicación de las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, es necesario no sólo que la entidad infaestatal disponga de la competencia para adoptar, para el territorio de su competencia, medidas de reducción del tipo impositivo con independencia de cualquier consideración relativa al comportamiento del Estado central, sino también que asuma las consecuencias políticas y financieras de tal medida”*.

Como decimos, este ha sido un argumento crucial para que la sentencia dispusiese que el régimen de reducciones de tipos de gravamen de las Azores constituía una medida fiscal selectiva, en tanto el Gobierno portugués no acreditó que la Región Autónoma de las Azores no recibe ninguna financiación del Estado para compensar la merma de ingresos fiscales que puede derivarse de tales las reducciones. Y ello, porque en el caso portugués, esa merma recaudatoria sí se ve compensada por transferencias presupuestarias previstas expresamente en el artículo 5, apartado 2, de la Ley nº 13/98. No se ha admitido el argumento de que tales compensaciones se establecen con la finalidad de reducir los diferentes niveles de desarrollo entre las distintas regiones portuguesas, pues la previsión de estas transferencias aparece indisolublemente unida a la rebaja de tipos impositivos.

También este requisito va a plantear muchos problemas, pues será necesario evaluar el tipo de compensación que establezca el Estado para saber si la misma excluye la existencia de una verdadera autonomía financiera. Una interpretación razonable de la sentencia debería llevarnos a pensar que sólo son “compensaciones” de carácter general inspiradas en motivaciones de solidaridad¹²¹³, como las que reciben los *landers* a través del ajuste financiero secundario (*Finanzausgleich*).¹²¹⁴

Además se suscitaría la duda de si sólo hubiese que tener en cuenta las compensaciones expresamente establecidas en la norma como tales o también la denominada *compensación silenciosa (Stillfinanzausgleich)*, esto es, el efecto de compensación no previsto cuando normas del Estado provocan una alteración sobrevenida y unilateral de las reglas de reparto de las fuentes de financiación entre el Estado central y los territorios autónomos. Pensemos,

¹²¹³ E. TEO MOLDES, “Autonomía financiera de las regiones y solidaridad: la perspectiva constitucional”, *RDFHP*, nº 144, pág. 103

¹²¹⁴ El principio de compensación financiera en la doctrina alemana, incluye el principio de ordinalidad. Se trata de un principio que se ha manejado mucho en Alemania, y que aparece citado en la sentencia del Bundesverfassungsgericht de 11 de noviembre de 1999, sobre la *Finanzausgleichgesetz*. La sentencia en virtud de la cual el Tribunal Constitucional Alemán dictó la doctrina tuvo su origen en la reclamación de los *länder* de Bayern, Baden-Württemberg y Hessen. La esencia del principio consiste en la afirmación efectuada por el máximo órgano de interpretación de la Constitución alemana, de que la posición relativa de un *länder* en términos de *renta per cápita* no puede quedar alterada a consecuencia de la aplicación de los mecanismos de nivelación.

por ejemplo, en el supuesto en el cual tras la aprobación por una norma del ente infraestatal de un beneficio fiscal de ámbito estrictamente territorial, el Estado central reduce la presión fiscal de las entidades o empresas públicas del ente subcentral, reconociéndoles créditos fiscales que constituyen una compensación encubierta o reconoce a las entidades o empresas públicas de los entes subcentrales la devolución del I.V.A. en cuantía superior a la que les corresponde¹²¹⁵. Creemos que, en ambos casos, hay que hablar de compensación, aunque en el segundo supuesto sea más difícil de detectar.

Por último, se plantea el T.J.C.E. si concurriría en este caso la excepción que justificaría la adopción de estas medidas *por la naturaleza o estructura del sistema fiscal*, en este caso, del sistema fiscal portugués. Ya hemos hablado del escaso predicamento que entre la Comisión ha encontrado esta pretendida excepción, aunque el T.J.C.E. la ha valorado en alguna ocasión, aunque sin aclarar qué se entiende por *naturaleza del sistema fiscal tributario*¹²¹⁶. Pues bien, en este caso el T.J.C.E. rescata esta posible excepción para negar su concurrencia. Así, afirma que una medida como la reducción de los tipos de los impuestos sobre la renta “*que se aplican a todos los operadores económicos sin distinción según su situación financiera, respondan a la inquietud de respetar la capacidad contributiva en una lógica de redistribución*”, sin que sea argumento a considerar la posible influencia de la insularidad de las Azores en la capacidad económica de sus residentes (fundamento 82)¹²¹⁷. La resolución termina afirmando que “*el Gobierno portugués no ha demostrado que la adopción por la Región Autónoma de las Azores de las medidas controvertidas fuera necesaria para el funcionamiento y eficacia del sistema fiscal general*”. Afirmación que tiene su importancia, en tanto “*rescata*” una excepción, que habrá que entender aplicable en todos los casos en que la misma resulte suficientemente acreditada. Por tanto, habrá que aceptar las medidas que responden a la lógica interna del sistema fiscal de un Estado como excluyentes de la concurrencia de una ayuda de Estado, si el Estado puede probar que vienen avaladas por exigencias de funcionamiento y eficacia del sistema.

¹²¹⁵F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ, “La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)”, *Quincena fiscal*, nº 19, 1998, pág. 3.

¹²¹⁶M.T. SOLER ROCH, “Las medidas fiscales selectivas en la jurisprudencia del T.J.C.E. sobre ayudas de Estado, ...”, cit., pág. 4. La sentencia del TJCE de 6 de marzo de 2003 (asunto T-92/000 T-103/00) que ha identificado la naturaleza del sistema fiscal con “la coherencia de una medida fiscal específica con la lógica interna del sistema fiscal en general”.

¹²¹⁷En el fundamento 82, se afirma que “Si bien es cierto que las desventajas que se derivan de la insularidad de las Azores podrían, en principio, afectar a todo operador económico con independencia de su situación financiera, el simple hecho de que la concepción del sistema fiscal regional atienda al interés de corregir tales desigualdades no permite considerar que cualquier ventaja fiscal concedida por las autoridades de la Región Autónoma de que se trata quede justificada por la naturaleza y estructura del sistema fiscal nacional. El que se actúe sobre la base de una política de desarrollo regional o de cohesión social no basta para que cualquier medida adoptada en el marco de esta política se considere justificada por este simple motivo”.

6.2.6. LAS REDUCCIONES AUTONÓMICAS A LA CREACIÓN Y TRANSMISIÓN DE LA EMPRESA FAMILIAR COMO MEDIDAS GENERALES

Las Comunidades Autónomas han creado, como reducciones propias o análogas, determinadas reducciones por la transmisión de la empresa familiar o la creación de una empresa, por lo que debe estudiarse su compatibilidad con la legislación comunitaria.

A) Introducción:

Tras la sentencia del caso Azores, el T.S.J. del País Vasco formuló una cuestión prejudicial el 27 de septiembre de 2006, para que el Tribunal de Luxemburgo aclare si el régimen foral vasco cumple los requisitos formulados en la sentencia. Al margen de ello, aquella sentencia da unas pautas generales para entender cuándo una medida fiscal adoptada por un territorio con autonomía dentro de un Estado miembro puede constituir una medida fiscal selectiva, subgénero de la ayuda de Estado.

En España, tanto las Comunidades Autónomas de régimen común como los territorios históricos tienen una autonomía suficiente a efectos de que las medidas fiscales que puedan emplear queden excluidas de la catalogación como medidas fiscales selectivas. Sin embargo, sólo quedarían excluidas las medidas de aplicación general (reducciones de tipos de gravamen, de mínimos exentos, bonificaciones como las previstas respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o I.R.P.F.) y no los singulares incentivos fiscales. Y sólo quedarían en tanto se adopten con una autonomía procedimental, cuyo alcance no aclara la sentencia, y excluyéndose cualquier género de compensación. Sin que la posible excepción general de la *naturaleza o estructura del sistema fiscal* haya quedado suficientemente aclarada. Ello supone, a nuestro juicio, que no puede basarse en la supuesta estructura autonómica del sistema español una aceptación generalizada de que los incentivos fiscales de las Comunidades Autónomas carecen de la condición de ayuda de Estado.

Debiendo garantizarse que las normas fiscales autonómicas respetan la autonomía de procedimiento y la ausencia de compensación, para no ser considerada como una medida fiscal selectiva. Por tanto, pueden plantear dudas ciertas medidas tributarias adoptadas por las Comunidades Autónomas de régimen común, como las reducciones particulares como la donación de dinero para la constitución de una empresa, o como la contenida en la Ley 14/2001, de 29 de noviembre de la Comunidad Autónoma de Extremadura, que regula el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito. Este impuesto tiene como hecho imponible, “... *la captación de fondos de terceros, cualquiera que sea su naturaleza jurídica por parte de las entidades mencionadas en el artículo 5 de esta Ley y que comporten la obligación de restitución*” (art. 3 de a Ley). La posibilidad de hallarnos ante una ayuda de Estado se situaría en el régimen de las exenciones específicas, previsto en el artículo 7, y en concreto, en la previsión de una exención para “*las inversiones que siendo de utilidad pública o interés social para la región se*

concierten y aprueben con la Consejería de la Junta de Extremadura competente en Política Financiera”¹²¹⁸. Habrá que valorar la posible concurrencia de una medida fiscal selectiva, aunque difícilmente podrá considerarse que es una ayuda de Estado la mera previsión de un régimen de exenciones a las empresas que realicen inversiones en el territorio de la Comunidad autónoma extremeña. Se trataría de una previsión de alcance general, ya que el hecho de que la exención se aplique sólo a las empresas inversoras no es más que la lógica consecuencia de que una exención va a beneficiar exclusivamente a quien realiza el presupuesto previsto en su norma reguladora.

B) La Comunidad Autónoma como marco de referencia

La Constitución española establece para las Comunidades Autónomas unos ingresos fiscales propios y otros cedidos por el Estado. Son sus Asambleas legislativas competentes de acuerdo con la L.O.F.C.A. para establecer su política fiscal. En este sentido, debemos estudiar si las reducciones autonómicas, derivadas de la cesión de la capacidad normativa por la Ley 21/2001 a las CC.AA. respetan la legislación comunitaria en materia de ayudas de Estado de acuerdo con la sentencia del caso Azores.

La jurisprudencia del T.J.C.E. ha reiterado que los objetivos de carácter meramente económico no pueden justificar un obstáculo a las libertades fundamentales¹²¹⁹. Además, no cabe considerarla una *medida general* de política fiscal o económica por el hecho de que dicha medida esté reservada a las empresas familiares, como señala el Abogado General en las conclusiones del Asunto C-464/05, apartado 48¹²²⁰. Por ello, ha de estudiarse si los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar, o la creación o adquisición de una empresa, constituyen medidas generales. Sobre lo que la citada sentencia omite toda referencia.

En primer lugar, habrá que determinar si el marco de referencia es la Comunidad Autónoma para comparar si la medida es selectiva en relación con las empresas que se encuentran en la misma situación.

Autonomía financiera de las Comunidades Autónomas:

El principio de autonomía, de las nacionalidades y regiones que integran el Estado español, reconocido en los artículos 2 y 137 de la Constitución española, tiene su concreción en la autonomía financiera de las Comunidades

¹²¹⁸ R. GALAPERO FLORES, “El Impuesto sobre los Depósitos de la Entidades de Crédito”, *Nueva Fiscalidad*, nº 5, agosto-septiembre, 2002, pág. 59. La Ley añade “las leyes de Presupuestos de cada año señalarán los sectores sociales o económicos tendrán la condición de utilidad o interés para la región. La obra benéfico social efectivamente invertida que esté autorizada o acordada, según los casos, con aquella Consejería, tendrá la condición de interés regional a los efectos de este apartado, y, en los mismos términos, las cantidades que las Cooperativas de Crédito destinen al Fondo de Educación y Promoción”

¹²¹⁹ Sentencias de 25 de julio de 1991, *Collective Antennnevoorening Gorda* (C-288/89, Rec.p.I-4007, apartado 10; y de 28 de abril de 1998, *Kohll* (C-158/96, Rec.p.I-1931), apartado 41.

¹²²⁰ Citando la sentencia de 15 de junio de 2006, *Air liquide Industries Belgium* (C-393/04 y C-41/05).

Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal en virtud del artículo 156.1 del referido texto legal.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas¹²²¹ y la Ley 21/2001, de 27 de diciembre¹²²², las Comunidades Autónomas pueden regular las reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Las Comunidades Autónomas pueden crear, tanto para las transmisiones “inter vivos”, como para las “mortis causa”, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate (*reducciones propias*). Asimismo, las Comunidades Autónomas pueden regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla (reducciones análogas)¹²²³.

Esta potestad reconocida a las Comunidades Autónomas ha sido ejercitada con profusión y la mayoría de las mismas tienen reducciones a la transmisión de la empresa familiar como “*propias*” o han mejorado la regulación estatal. Cabría pensar, en principio, de acuerdo con el apartado 17 de la Comunicación C/384 de la *Comisión sobre ayudas estatales relacionadas con la fiscalidad directa* de las empresas, que al ser ayudas que sólo pueden ser disfrutadas por las personas ligadas a un determinado territorio autonómico, de acuerdo con los puntos de conexión citados en el artículo 24.2 de la ley 21/2001¹²²⁴, constituyen ayudas de Estado. Ya que suponen un consumo de fondos públicos en forma de beneficios fiscales, representa una ventaja económica¹²²⁵ al reducir la carga fiscal, así como afecta al comercio comunitario. Por lo que hay que determinar si de acuerdo con la argumentación señalada en *la Sentencia del T.J.C.E. de 6 de septiembre de*

¹²²¹ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, artículo 19.2.c).

¹²²² Por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, artículo 40.1.a).

¹²²³ Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

¹²²⁴ a) En el caso del impuesto que grava las adquisiciones *mortis causa* y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida que se acumulen al resto de bienes y derechos que integran la porción hereditaria del beneficiario, en el territorio donde el causante tenga su residencia habitual a la fecha del devengo. c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en el territorio de esa Comunidad Autónoma. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. c) En el caso del impuesto que grava las donaciones de los demás bienes y derechos, en el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo.

¹²²⁵ STJCE de 9 de diciembre de 1996, asunto C-353/95p, *Tiercé Ladbroke*, apartado 26.

2006¹²²⁶ (Azores) respecto de la reducción de Impuesto sobre la Renta aplicada en las Islas Azores a determinadas actividades financieras, que ha venido a fijar algunos criterios que deben cumplir las medidas fiscales dentro de determinados ámbitos territoriales infraestatales para que no sean consideradas ayudas de Estado¹²²⁷. Ya que como señala la sentencia de 6 de septiembre de 2006 (Azores), antes citada, *el elemento de selectividad* se basa en una comparación entre dos grupos de empresas que se encuentran en el mismo marco de referencia (aquellas que son beneficiarias de la ventaja y las que no lo son), que sólo puede ser establecido con relación a una tributación que se considera normal. Veamos, por tanto, si los beneficios fiscales de las Comunidades Autónomas, cumplen estos requisitos para ser considerada su territorio como marco de referencia.

a).- La Comunidad, como entidad política y territorial autónoma del Estado.

Si la Constitución reconoce a las Comunidades Autónomas, la autonomía política correspondiente respecto del Estado, este principio se ve refrendado por el reconocimiento de un ámbito territorial propio y unas competencias exclusivas que se recogen en cada Estatuto de conformidad con los artículos 147 y 148 de nuestra Constitución Española, así como la existencia de Instituciones propias como la Asamblea legislativa que tiene capacidad para dictar normas con rango de ley, artículo 152 de la C.E.

Aunque, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un impuesto de titularidad estatal, las Comunidades Autónomas tienen cedida la competencia para mejorar las reducciones estatales, o crear otras propias sobre la sucesión empresarial, de acuerdo con el artículo 157.3 de la C.E., en relación con la Ley 21/2001. Previsión que ha sido llevada expresamente a sus Estatutos de Autonomía. Por tanto, ha de llegarse a la conclusión que cumple el primer requisito para tomar como referencia la respectiva Comunidad Autónoma a efectos de la consideración de una disposición normativa como “*medida general*”, al ser titular de un estatuto político y administrativo distinto del Gobierno Central.

b).- Medida fiscal dictada por la Comunidad Autónoma sobre la base de sus competencias sobre los tributos cedidos.

Las Comunidades Autónomas tienen reconocida la cesión de los rendimientos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en sus propios Estatutos de Autonomía, aunque no la capacidad normativa sobre los tributos cedidos que aparece señalada en la Ley Orgánica de Financiación de dichas Comunidades de acuerdo con el artículo 157.3 de la Constitución española en relación con la Ley 21/2001. Dicha capacidad normativa es realizada con independencia del Gobierno Central. Cumpliéndose el primer y segundo de los requisitos enunciados en el apartado 67, del Asunto Azores. Aunque la

¹²²⁶ Azores 88-03, punto 22.

¹²²⁷ Periódico la Gaceta de los Negocios, día 29 de noviembre de 2006, y su posible aplicación a las ayudas de la Comunidad Autónoma vasca., pág. 44.

capacidad normativa no venga expresamente determinada en los Estatutos, el ejercicio de su potestad legislativa se realiza con total autonomía del poder Central, para poder considerar las reducciones creadas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una Medida General.

c) *Ausencia de compensación financiera* por las medidas autonómicas de creación de beneficios fiscales:

El artículo 156.1 de la Constitución Española reconoce a las Comunidades Autónomas la autonomía financiera para el ejercicio de sus competencias. El artículo 157.1.a) señala como recursos de las Comunidades, los impuestos cedidos totalmente por el Estado, entre el que se encuentra el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones¹²²⁸. La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las *medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía*, es la que ha regulado el sistema de financiación para el período 2002-2007¹²²⁹. El sistema se basa en determinar las necesidades de financiación, en términos de homogeneidad competencial, de las distintas Comunidades Autónomas, en los que se tiene en cuenta los ingresos por tributos cedidos computados con criterio normativo, en valores del año 1999¹²³⁰ para financiar las competencias comunes. Para ello se constituye un *fondo general* (sobre la base de la población, superficie, dispersión, insularidad), un *Fondo para paliar la escasa densidad de población* y un *Fondo de Renta Relativa*. De manera que las posteriores reducciones fiscales en los impuestos cedidos respecto del año base no son tenidas en cuenta para determinar las necesidades de financiación de las Comunidades, aunque se establece una garantía de ingresos mínimos de manera que sus ingresos a través del *Fondo general* y del *Fondo para paliar la escasa densidad de población* sean al menos iguales, en términos de homogeneidad, a los que cada una de ellas tiene en su masa homogénea de financiación, para financiar las competencias comunes entre los que se encuentran los procedentes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

De forma que los beneficios fiscales no son objeto de compensación por parte del Estado o de otras Comunidades Autónomas, salvo las derivadas del principio de solidaridad previsto en el mencionado artículo 2 de nuestra Constitución.¹²³¹ De acuerdo con lo señalado a este respecto por la sentencia del asunto Azores, apartado 72, donde la medida es considerada selectiva al ser compensada la reducción de tipos con otros ingresos por el Estado portugués. Por lo que se cumple, el tercer requisito señalado en la citada sentencia para considerar al territorio de una Comunidad Autónoma como marco de referencia.

¹²²⁸ Artículo 11.d) de la Ley orgánica 8/1980, de Financiación de las CC.AA.

¹²²⁹ Está previsto un nuevo sistema que será aprobado en el año 2009.

¹²³⁰ Artículo 3.1.b) de la Ley 21/2001.

¹²³¹ Aunque las CC.AA. ya tienen reclamados al Estado más de 30.000 millones de euros. Esta reivindicación no puede venir determinada por los beneficios fiscales otorgados. Diario Expansión 5/03/2007, págs 33 y 40.

d).- Medidas fiscales de *aplicación general dentro del ámbito de cada Comunidad Autónoma*:

Al igual que en la regulación estatal, las reducciones a la transmisión de la empresa familiar autonómicas son aplicables a las empresas de todas las ramas de producción y servicios. Por lo se cumplen todos los requisitos señalados en la sentencia del Asunto Azores para considerar al territorio de la Comunidad Autónoma como marco de referencia a fin de comparar a las empresas que se encuentran en una misma situación objetivamente comparable.

Sin embargo, estas reducciones tienen como beneficiarios a sujetos pasivos singulares, los beneficiarios de la transmisión de la llamada “empresa familiar”. Es, necesario, por tanto, determinar si dichas medidas fiscales que tienen como destinatarios a los adquirentes de activos de empresas familiares tienen la consideración de una medida general. El marco de referencia sería el ámbito de un territorio determinado, en el caso español, el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma que dicta una medida fiscal.

Los beneficios fiscales a la transmisión de la empresa familiar como medida general o medida selectiva:

Las medidas fiscales autonómicas no son medidas selectivas por el mero hecho de tener tributaciones diferentes y aplicarse únicamente a las empresas de su territorio. Sino que será una medida general, aunque establezca una tributación diferente, ampliando el porcentaje de reducción por ejemplo (apartado 65 de la sentencia del asunto Azores), si dicha medida aunque sólo es aplicable a las empresas localizadas en el territorio de su competencia, está abierta a todos los sectores económicos y todas las empresas que se encuentran en una misma situación objetiva.

El carácter *selectivo*, según reiterada jurisprudencia, del *concepto de ayuda de Estado*, se requiere un examen de si, en el marco de un régimen jurídico concreto, una medida nacional puede favorecer a “*determinadas empresas o producciones*” en relación con otras que se encuentren en una *situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen*”¹²³². Esta medida es también válida cuando la medida no se haya adoptado por el legislador nacional, sino por la autoridad infraestatal como una Comunidad Autónoma, puesto que la medida adoptada por una entidad territorial y no por el poder central puede constituir una ayuda de Estado si se cumplen los requisitos establecidos por el artículo 87.1 del

¹²³² Sentencias de 8 de noviembre de 2001, *Adria-Wien Pipeline y Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C.143/99, Rec.p. I.8365, apartado 41; de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance* y otros, C.308/01, Rec.p.I.4777, apartado 68, y de 3 de marzo de 2005, *Heiser*, C.172/03, Rec.II627, apartado 40).

T.C.E. como señala la Sentencia del caso Azores de 6 de septiembre de 2006, antes citada.¹²³³

Las reducciones autonómicas, tanto en derecho foral como común, siguen la redacción dada por la Ley 29/1987¹²³⁴, reduciendo en algunos casos los plazos de mantenimiento de la inversión, ampliando el porcentaje de reducción, y en otros casos, reduciendo el ámbito de aplicación a las pequeñas empresas.

La medida fiscal a favor de la empresa familiar, en principio se trata de una *medida general*, ya que se aplica a todos los sectores económicos y sin una valoración discrecional por la Administración. Sin embargo, al igual que las reducciones del artículo 20, sus destinatarios no son los titulares de todas las empresas, sino de las empresas familiares. Tal restricción está justificada, ya que cumple un objetivo comunitario como es el que la supervivencia de la pequeña empresa europea. No hay discriminación entre una pequeña empresa y otra empresa que no pueda ser beneficiaria de la reducción y que no cumpla tal condición, porque no nos encontraríamos en situaciones que no son objetivamente comparables. En un caso, una pequeña empresa que constituye el objetivo de una política comunitaria general como es la de facilitar la transmisión de la pequeña empresa europea, y en otro caso una empresa que reúne tal condición.

Sin embargo, las reducciones autonómicas a la transmisión de la empresa familiar, se apartan del ámbito de aplicación señalado por las directrices comunitarias, ya que no se aplica a la pequeña empresa, sino a la empresa familiar que puede ser una entidad que cotice en bolsa. No se reduce la carga fiscal sino que declara su exención, ni se exige su mantenimiento de la actividad durante un período mínimo, al mismo tiempo que se reduce su ámbito de aplicación injustificadamente a los familiares. La reciente sentencia del asunto C-464/05 parece limitar el beneficio fiscal a la pequeña y mediana empresa.

De manera que se trata de medidas selectivas al no cumplir los requisitos marcados por una política general comunitaria, como es la de facilitar la transmisión de la empresa familiar, ya que en la mayoría de los casos basta con el mantenimiento de su valor, no está abierta personas no familiares, se aplica todas las empresas, sin ceñirse a la pequeña empresa. Al mismo tiempo que se establece la exención frente a la reducción de la carga tributaria, desapareciendo la proporcionalidad necesaria para considerar la medida como

¹²³³ *Azores-88-03*, en relación con la sentencia de 14 de octubre de 1987, *Alemania/Comisión*, 248/84, Rec.p 4013, apartado 17.

¹²³⁴ En este sentido, como ya hemos señalado, se reduce el plazo de *mantenimiento a 5 años*: son varias las Comunidades que reducen de 10 a 5 años el plazo para mantener el bien o su valor, Andalucía, Baleares, Cantabria, Castilla-La Mancha, Galicia, Madrid, La Rioja, C. Valenciana. Lo que facilita la reducción pero no impide que en un plazo reducido la inversión se dedique a una actividad no económica. Lo que desvirtúa la existencia de la propia reducción. Así como se incrementan *los porcentajes de reducción* hasta la casi exención total, en Asturias, Canarias, Castilla y León, Galicia, Murcia, La Rioja con un 99%, que hacen exenta la transmisión de bienes afectos frente a una tributación total del resto

general. Por lo que podría considerarse que se favorece a determinadas empresas en comparación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparables.

Por otra parte, las reducciones autonómicas, no se aplican a las empresas de su territorio si el beneficiario es un no residente. No existe una discriminación por la nacionalidad, pero si por la residencia. Hay que preguntarse, por tanto, ¿son situaciones objetivamente comparables? La respuesta es afirmativa, se trata de una discriminación indirecta, de manera que hace a las reducciones autonómicas a la transmisión de la empresa familiar como medida selectiva. A pesar de que en muchas Comunidades reducen su ámbito de aplicación a la pequeña empresa. Los no residentes, pueden acceder a la reducción “mortis causa” del artículo 20.2 de la Ley 29/1987, pero no a la “inter vivos”. Por otra parte, si el donante es un no residente no podrá cumplirse los requisitos en el Impuesto sobre el Patrimonio para poder acceder a la reducción por el donatario. Al igual que las participaciones en sociedades no residentes en la Comunidad correspondiente.

Justificación en la naturaleza y la estructura del sistema fiscal español

El artículo 87 del T.C.E. en su apartado 1, prohíbe las ayudas “*que favorezcan a determinadas empresas o producciones*”, es decir las ayudas selectivas.¹²³⁵ Cuando es jurisprudencia reiterada del T.J.C.E. que el concepto de ayuda de Estado, se refiere a las ayudas estatales que establecen una diferenciación entre empresas y que, en consecuencia, son a priori *selectivas*, cuando esta diferenciación no resulta de la naturaleza o de la estructura del sistema de cargas en el que se inscriben¹²³⁶.

No se trata de justificar la medida sobre la base a la estructura del sistema constitucional español, cuando ya hemos señalado que de acuerdo al mismo el marco de referencia es la Comunidad Autónoma. Se trataría de establecer la compatibilidad de la ayuda sobre la base la “*Naturaleza y la estructura del sistema fiscal*”, la cual se basa en la naturaleza y estructura del sistema que se remite a la lógica propia del sistema y a las diferencias técnicas necesarias y proporcionales con las que se pretende dar una respuesta a las situaciones objetivamente diferentes a las que se aplica el sistema. Situación que hace referencia los apartados 23 a 27 de la *Comunicación de la Comisión C 384 relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas*, sobre base de diferencias objetivas entre contribuyentes o a los *objetivos inherentes al propio sistema fiscal*, lo que no ocurre con las reducciones a la transmisión de la empresa familiar otorgadas por las Comunidades Autónomas, cuya regulación no se basa en la naturaleza del sistema fiscal español que exija este tipo de medidas, ni de situaciones objetivamente diferentes sino de cumplir un objetivo

¹²³⁵ Sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Italia/Comisión*, C.66/02, Rec. P.I.10901, apartado 94.

¹²³⁶ Sentencias de 2 de julio de 1974, *Italia/Comisión*, antes citada, apartado 33; Sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Unicredito Italiano*, C.148/04, Rec.pI.11137, apartado 51.

general, facilitar la transmisión de *la empresa familiar*. Al igual que hemos señalado al estudiar la regulación estatal. No puede justificarse la consideración de la medida selectiva en la naturaleza y estructura del sistema fiscal español.

Sin embargo, al igual que las reducciones estatales a la transmisión de la empresa familiar, las reducciones autonómicas, aunque persiguen un objetivo compatible con el Tratado, dichas medidas fiscales, no son:

a) *adecuadas para conseguir tal objetivo:*

- Se aplican a las grandes empresas, incluso a las cotizadas, en algunas Comunidades.
- No se exige la continuidad durante un período mínimo, basta el mantenimiento del valor en la mayoría de los casos.
- Solamente se aplican a los familiares, cerrándose el beneficio a las personas ajenas al vínculo familiar y a los “no residentes”.

b) *proporcionadas al citado objetivo:*

- Se establece la exención, no la reducción de la carga fiscal.
- Se aplica a todos los activos de las entidades, aunque no estén afectos (hasta un 49%).
- No se exige una implicación previa en la empresa por parte del beneficiario, así como un compromiso de su continuidad en el futuro.

c) y son *Discriminatorias*:

- No se pueden aplicar a los residentes en otras Comunidades ni a residentes en otro país de la Unión Europea.

VII

CONCLUSIONES

7. CONCLUSIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está sufriendo, al igual que la imposición patrimonial, una fuerte crítica, que en muchos casos es injustificada. Siendo sin embargo, urgente, una reforma del mismo. Podemos, en función de lo señalado en este trabajo, llegar a las siguientes conclusiones.

7.1. CONCLUSIONES FINALES

Primera: La *Imposición sobre las sucesiones y donaciones* goza ya de una larga tradición en el sistema fiscal español, habiendo sido la primera figura de impositiva de la imposición personal en España. Desde finales del siglo XVIII se han sucedido diversas normativas, con el común deseo de favorecer las transmisiones entre parientes cercanos, hasta la actual Ley 29/1987, fuertemente progresiva en su tarifa.

Segunda: El I.S.D. altamente progresivo, coincide con una serie de gravámenes como I.R.P.F., el *Impuesto sobre el Patrimonio*, el *Impuesto sobre Bienes Inmuebles* y el Impuesto Municipal sobre el *Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, que recaen sobre las transmisiones “inter vivos o mortis causa” sometidas a la Ley 29/1987. Puede ser renta no ganada, pero que ha sido sometida a otros impuestos. No obstante lo anterior, la atribución al Impuesto sobre el Patrimonio de su carácter censal (o su supresión) en el futuro y la deducción en el I.R.P.F. de una parte de las cuotas del resto, pueden solucionar el problema de la plurimposición sobre los bienes inmuebles.

Tercera: La escasa Recaudación impide que el impuesto actúe como instrumento de redistribución de rentas. Escasa recaudación en territorio común y menor en los territorios forales, que dificulta el cumplimiento de alguna de sus funciones y que determina que la redistribución de riqueza sea muy reducida. Aunque su supresión podría compensarse a las CC.AA. con otros ingresos, su función como cierre del sistema, el gravamen de la riqueza y la eliminación de la herencia como fuente de desigualdad, aconsejan su mantenimiento del Impuesto sobre adquisiciones gratuitas.

Una alternativa estaría en seguir el sistema de Dinamarca y dividir la tarifa en una parte estatal sobre el caudal relicto, y otra autonómica, sobre las distintas porciones hereditarias con relación a los parientes no cercanos.

Cuarta: El I.S.D. coincide con otros gravámenes como hemos visto. Al mismo tiempo que en las Donaciones se grava al Donante en el I.R.P.F. y al Donatario en el I.S.D. sin que éste último tenga derecho a las reducciones, lo que puede atentar contra el principio de no confiscatoriedad del artículo 31 C.E., en algunos casos.

Sería necesario, la aplicación de coeficientes para evitar el gravamen de las ganancias puramente nominales o de determinadas reducciones. También podría estudiarse la valoración de la transmisión “inter vivos” para el donante en su precio de adquisición, subrogándose en su posición el donatario, evitándose el gravamen de las plusvalías nominales como consecuencia de la

inflación, así como evitar una sobretributación. Al igual que ocurre en las donaciones de empresas o participaciones.

Quinta: El I.S.D. puede suprimirse e integrarse en el I.R.P.F., dado el carácter analítico del impuesto y el trato favorable que se concede a las ganancias patrimoniales. Sin embargo, *la última reforma del I.R.P.F.* no se ha establecido en este sentido, sino que establece un sistema dual con gravamen diferenciado de las *rentas de capital* a tipo único, y las del *trabajo* a tipo progresivo¹²³⁷. Con lo que la introducción del gravamen de las adquisiciones a título gratuito en el Impuesto sobre la Renta a un tipo único y proporcional, complicaría el Impuesto al intentar conseguir la subjetividad del gravamen, la toma en cuenta del parentesco, etc., impediría cumplir las funciones asignadas a la imposición sobre las adquisiciones gratuitas, al mismo tiempo que aumentaría la desproporción del gravamen de las rentas del trabajo sobre las de capital.

Sexta: Con relación a sus defectos de regulación, que no de inconstitucionalidad, podría señalarse:

- a) el *abuso de de las presunciones y ficciones* cuyo resultado, en algunos casos, puede someter a tributación, una capacidad económica inexistente, como en el ajuar doméstico. (art. 31.1 CE). La numerosa serie de presunciones y de ficciones legales recogidas en la normativa del I.S.D. choca igualmente con el derecho fundamental a la prueba, al anular la posibilidad del contribuyente pueda alegar nada en sentido contrario a las presunciones de la Administración, en determinados supuestos.
- b) *Valoraciones:* la falta de certidumbre en el concepto de valor real, podía infringir el artículo 9. 3 de la C.E. La regulación del I.S.D. no respeta el principio de certeza, básico para conseguir un sistema tributario racional y comprendido por los ciudadanos. Los preceptos son complejos, se fomenta la evasión fiscal, y es difícil determinar el valor real de los bienes y derechos transmitidos, quedando a la discrecionalidad de la Administración un elemento esencial como la base imponible con la vulneración del principio de reserva de ley. Sin embargo, tras la última reforma del artículo 57 de la L.G.T., sería necesario desarrollar lo establecido en materia de valoración por la nueva L.G.T.¹²³⁸ y establecer criterios valorativos claros para determinados bienes y referenciados al valor de mercado o que figure en los registros fiscales, como se ha establecido en el derecho comparado y en las Comunidades Autónomas, en este último caso, aunque no se ha cedido las competencias sobre la gestión del gravamen a efectos de la determinación de la base imponible.
- c) Se sitúa *el devengo* en el momento del fallecimiento y no en el de la adquisición de la herencia, lo que podría gravar una capacidad económica inexistente.
- d) *La complejidad* en establecer su subjetivación, con la gran cantidad de reducciones, así como la existencia de coeficientes por parentesco y por el

¹²³⁷ S. DÍAZ DE SARRALDE MÍHUEZ, F. PICOS SÁNCHEZ, A. MORENO SÁEZ, L. TORREJÓN SANZ, M. ANTIQUEIRA PÉREZ, *La Reforma del I.R.P.F. de 2007: una evaluación de sus efectos*, IEF, P.T.E. 26/06, pág.9.

¹²³⁸ Artículo 157 del Real Decreto 1065/2007, Reglamento General de Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria.

concepto de patrimonio preexistente, ocasionado una sobretribución en determinados casos.

Séptima: El I.S.D. después de las nuevas reducciones ha visto mermada su generalidad. Actualmente sólo una parte de los contribuyentes paga el Impuesto, habiéndose eximido de gravamen al pequeño contribuyente y al pariente cercano. No obstante, se establece un trato discriminatorio entre los bienes objeto de la transmisión, así como se favorece a determinados sectores económicos, titulares de empresas familiares, etc. (aunque es un objetivo exigido por el derecho comunitario). Sin embargo, estas reducciones se encuentran justificadas siempre que cumplan un objetivo sancionado por el ordenamiento jurídico constitucional español, o derivado de la normativa comunitaria, y sus consecuencias sean proporcionales con la finalidad pretendida.

Si anteriormente, estaba justificada una nueva reducción para el resto de contribuyentes. Las recientes reducciones autonómicas, con las exenciones entre parientes cercanos, han eliminado aquella necesidad, si bien a costa de reducir enormemente la base del tributo.

Octava: Las reducciones objetivas, pueden afectar a los principios de igualdad y generalidad¹²³⁹, así como la neutralidad impositiva. Se discrimina en función de los bienes, vivienda, seguros, así como determinados colectivos, los herederos de empresas familiares, afectando al fundamento del impuesto. Por lo que deben quedar muy claros los requisitos de acceso a los beneficios y los objetivos que se quieren conseguir para comprobar su legitimidad constitucional, e impedir la infracción de la libertad constitucional de establecimiento y libre circulación de las personas, al condicionarse los beneficios fiscales a la situación de la actividad, del domicilio fiscal, o su mantenimiento dentro del territorio de una Comunidad. En este sentido, debería exigirse en la reducción de la vivienda que constituya la habitual del adquirente, así como en la transmisión de empresa, los requisitos señalados en las directrices comunitarias.

Novena: La necesidad de nivelar la tributación y favorecer a quienes no pueden beneficiarse de las nuevas reducciones, eliminando la discriminación fiscal, mediante la introducción de un coeficiente reductor a aplicar sobre la cuota para compensar a los que no han accedido a las reducciones del artículo 20, salvo las del apartado a), ha desaparecido. Ahora, las nuevas reducciones en el ámbito autonómico, hacen innecesaria la mencionada medida. Sería, no obstante, adecuada una simplificación de la actual normativa y ampliar la base del impuesto para conseguir cumplir sus funciones.

Décima: El agravio comparativo entre el territorio común y los forales, ya no existe, lo que no debe determinar que este tributo se convierta en impuesto

¹²³⁹ El Consejero de Cataluña se muestra partidario de la armonización del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, tras la rebajas de Madrid y la Comunidad Valenciana, estableciéndose unos tipo mínimos, para evitar la deslocalización fiscal de los grandes patrimonios. Sin que los beneficios afecten a los grandes patrimonios al establecerse un límite cuantitativo, lo que ha generado la protesta del Instituto de Empresa Familiar. Diario El Mundo 3 de enero de 2007.

propio. La disparidad de la regulación normativa entre el I.S.D. aplicable a territorio común y el exigible en los territorios forales se ha eliminado recientemente, evitándose un trato desigual en función de la residencia entre los territorios forales y el resto. Sin embargo, tras las modificaciones de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, y la asunción por éstas de amplias competencias normativas, ha derivado en un nuevo agravio comparativo entre los distintas Comunidades. Lo que en una Comunidad está plenamente sujeto en otra, puede estar fuertemente bonificado. Sería necesario el establecimiento de un mínimo común en todas las partes del territorio español para evitar la competencia fiscal entre las Comunidades Autónomas y que el Impuesto se convierta en una figura tributaria sin contenido.

Undécima: En el I.S.D. se establece la disparidad de trato entre donaciones y sucesiones para calcular la base imponible, al igual que en el derecho comparado. Al no tener derecho las adquisiciones “inter vivos” a las reducciones personales.

Sin embargo, no puede aceptarse que atente contra el principio de capacidad económica, al diferenciarse el incremento de la riqueza si se produce la donación o deriva de una herencia. En un caso es un acto involuntario, en el otro, un acto de liberalidad. Además, en caso de un trato igualitario, se transmitiría la herencia por sucesivas donaciones.

No obstante, se alega que en las Donaciones se somete a tributación al donante y al donatario, debiéndose gravar solamente en el I.R.P.F. en el adquirente, por ser la renta el principal índice de capacidad económica y en la persona del donatario que recibe los bienes. Mientras del donante no obtiene virtualmente incremento alguno sino una pérdida al salir de su patrimonio bienes y derechos. Sin embargo, se trata de dos impuestos distintos, existiendo un acto de liberalidad en el donante, aunque el gravamen recae sobre mismo acto económico, gravándose en un caso al donante y, en otro al donatario. No obstante, esta situación se evitaría si se subrogara en su posición el donatario, que debería hacer frente a las ganancias patrimoniales en caso de salida del bien de su patrimonio por el valor histórico.

Duodécima: Como criterio de graduación se utiliza el patrimonio preexistente medida técnicamente deficiente y rechazable, al no existir la debida coordinación racional o lógica entre la institución y los fines que persigue, ya que se ha pretendido con su introducción aumentar la redistribución de este impuesto, donde el legislador se ha excedido de su cometido al redistribuir a través del mismo, únicamente la riqueza gravada por él, no la previamente poseída por los causahabientes, donatarios o beneficiarios de seguros. En este sentido, debería ajustarse así mismo la tarifa del impuesto y los coeficientes por parentesco, para evitar que el gravamen sea excesivo y se fomente su elusión.

Decimotercera: Con relación a la posible *Integración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el I.R.P.F.* El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones grava una *manifestación de riqueza*, la adquisición de un patrimonio que resulta, con independencia de la liquidez o rentabilidad del patrimonio recibido, y constituye un claro ejemplo de incremento de la

capacidad económica. Este incremento es gratuito con la ausencia de un sacrificio patrimonial en su obtención y ligada a una adquisición que no ha supuesto esfuerzo alguno para su receptor.

Desde la perspectiva de la equidad tanto con finalidad distributiva o con una finalidad igualatoria, determina que exista un gravamen en el sistema tributario. En este sentido, el I.S.D. *grava una forma de obtención de renta no sujeta al I.R.P.F.*, es un Impuesto *sobre la Renta* y no sobre el Patrimonio.

Si desde el punto de vista de la equidad es preferible, los sistemas extensivos de imposición sobre la renta. La no-sujeción en el I.R.P.F. de las adquisiciones gratuitas exige el gravamen por otro impuesto. El I.S.D. está más cerca del I.R.P.F. que del I.P., aunque el I.S.D. y el I.P. sean Impuestos cedidos y recaigan sobre la riqueza. El I.S.D. grava es la alteración del patrimonio del heredero con una variación positiva del mismo. Esas dos notas de alteración y variación, son las que definen las ganancias patrimoniales que constituyen una categoría de renta en el I.R.P.F. Sin embargo, su significado en el impuesto sobre adquisiciones gratuitas es muy diferente que en el impuesto sobre la Renta. En este sentido, se han de señalar las siguientes notas:

- La herencia que pueda recibir una persona jurídica está gravada en el Impuesto de Sociedades que es, en definitiva, el impuesto sobre la Renta que les corresponde. El tipo general del impuesto es del 30% (2008), inferior al tipo marginal máximo del I.S.D.
- La ganancia patrimonial que obtiene el heredero, la obtiene en un día, por lo que, de no existir el I.S.D., antes debería integrarse en la parte general de la base imponible del I.R.P.F. pudiendo llegar a tributar al 43%. No obstante, tras la Ley 35/2006 debería considerarse como ganancia patrimonial con lo que quedaría gravada al 18% propio de las ganancias patrimoniales. De la relación del I.R.P.F. y del I.S.D., en caso de suprimirse el I.S.D., sería una recompensa a las rentas de capital.
- La supresión del I.S.D. plantea la supresión de la renta ganada sin esfuerzo mientras se grava en resto de las rentas.
- El gravamen en el Impuesto sobre la Renta, determinaría una complicación del Impuesto al someter a gravamen una ganancia patrimonial con la necesidad de su subjetivización, de acuerdo con el parentesco, situación personal, cuantía, etc. Cuando la reforma de la Ley 35/2006 ha sintetizado las rentas del ahorro y del capital.
- Las adquisiciones gratuitas son ocasionales, no periódicas, entrando difícilmente en el concepto de renta.

Respecto a la función de *redistribución de Patrimonios*, los elevados tipos impositivos, multiplicados por los coeficientes, han planteado la crítica doctrinal sobre este sistema desde el punto de vista técnico. La finalidad de los coeficientes es la de gravar en mayor medida a quien sea más lejano pariente del fallecido y tenga un mayor patrimonio preexistente. El que los parientes más cercanos paguen menos parece justificable, el que sea más rico antes de heredar pague más, puede responder a una idea de progresividad y a la consecución de un efecto distributivo de los patrimonios heredados. Pero la adquisición gratuita de una forma de renta (capital) que representa una

capacidad económica y que es gravada en el I.S.D. a través de un coeficiente del patrimonio existente. Coherente en cierta forma con el gravamen de capital, de forma que más pague, quien más posee. Sin embargo, para un sector doctrinal es contradictoria con la regulación del Impuesto sobre la Renta, ya que en el I.R.P.F. no se grava más a quien más tenía antes de obtener renta, y sería conveniente actuar igual en el I.S.D. Sin embargo, una cosa es la renta y otra es la adquisición de capital, aunque debería reflexionarse sobre la posible supresión del coeficiente del patrimonio existente, o su moderación, y que no tiene representación en el derecho comparado.

Es necesario reflejar una función concreta a estos coeficientes, en este debate, pudiendo considerarse que los coeficientes cumplen un objetivo de redistribuir el patrimonio. Pero hay que apuntar que lo que se distribuye es el patrimonio heredado no cualquier patrimonio, y que en un Impuesto sobre la Renta, como es el I.S.D. para un sector doctrinal, el objetivo de redistribución de patrimonio parece forzado. Podría solucionarse con un ajuste del modo de tributación de los patrimonios, dejando al I.S.D. como el gravamen de una forma determinada de renta.

Por otra parte, como señala HERRERA MOLINA, existe una *difícil compatibilidad entre el I.S.D. y el I.R.P.F.*, al guiarse el I.S.D. por criterios del derecho privado y mantener el I.R.P.F. reglas autónomas de imputación fiscal, aunque la STC 45/1989 ya estableció que, la legislación tributaria no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil. Por ejemplo un matrimonio en el que las rentas del trabajo las ha devengado fiscalmente uno de los cónyuges. Si el cónyuge premoriente sea quien no obtuvo las rentas, la incoherencia entre la tributación en el I.R.P.F. y en el I.S.D. motiva que el cónyuge viudo tenga que tributar en el I.S.D. por adquirir un patrimonio financiado con rentas por las que fiscalmente ya tributó. Del mismo modo, la atención del derecho fiscal al civil es más restrictiva si se analizan las especialidades forales.

El I.S.D. es un impuesto *cierre del sistema* de la imposición directa y está estrechamente vinculado con los otros impuestos patrimoniales, al gravarse el I.S.D. en función del patrimonio del fallecido, éste arroja información relevante para la tributación del fallecido en el I.P. y en I.R.P.F.

Además del intercambio de información por el examen del patrimonio del fallecido, hay elementos para la liquidación de otros impuestos que necesitan del I.S.D. Si se suprime el I.S.D. los desajustes técnicos son previsibles. Por ejemplo, en el I.P. los bienes inmuebles se valoran por el valor de adquisición, el catastral o el comprobado a efectos de otros impuestos. Si se suprime el I.S.D. y no hay comprobación, quedaría como único valor para fijar la base imponible, el valor catastral.

En el I.R.P.F., una de las principales vinculaciones con el I.S.D. es la toma como valor de adquisición a efectos de futuras plusvalías la valoración de los bienes que se haga en el I.S.D. Si no hay impuesto, o no hay, de hecho o de derecho, valoración alguna, sería posible (como en el caso de Cantabria a partir de 2003) que el causahabiente estableciera una valoración hinchada del patrimonio heredado para que, no tributando en el I.S.D., tampoco tributara en el I.R.P.F. al poder igualar el valor de adquisición al valor de enajenación.

Este desajuste sólo puede enmendarlo el Estado mediante la oportuna rectificación en el I.R.P.F. Y es que, las CC.AA. de régimen común que puedan ir eliminando el impuesto a través de reducciones de base, deducciones en

cuota o coeficientes multiplicadores por cero, no pueden remediar los efectos denunciados en el I.R.P.F por carecer de capacidad normativa para ello. El problema, además, es especialmente agudo porque la no-tributación en el I.S.D. en una determinada Comunidad puede tener incidencia en el I.R.P.F. que los herederos (residentes en otra distinta) tengan que pagar (o dejar de pagar en el ejemplo que manejamos) en otra Comunidad. El límite señalado por el artículo 36 de la L.I.R.P.F., *“cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado”*, parece insuficiente esta medida.

Decimocuarta.- Los beneficios a la transmisión de la empresa familiar, siempre que su regulación, siga los objetivos marcados por la política comunitaria en la materia, deben considerarse como *“medidas generales”*, sin que puedan ser enunciadas como ayudas de Estado, prohibidas por el artículo 87 del T.C.E. Al buscarse facilitar la transmisión de la pequeña y mediana empresa. Igual conclusión hay que aceptar en relación con las reducciones autonómicas sobre este contenido. Siempre que se cumplan los requisitos señalados por la normativa comunitaria y que se citan en el apartado siguiente.

Decimoquinta.- La Ley 35/2006 debería haber dado una nueva regulación a la reducción de la empresa familiar en coherencia con la política comunitaria sobre la pequeña empresa. De manera que:

- Se limite su aplicación a la pequeña y mediana empresa, excluyéndose a las grandes empresas y a las cotizadas.
- Reduzca la tributación de la transmisión de la pequeña empresa, no la exención.
- Se exija la continuidad en el ejercicio de la actividad durante un período mínimo.
- la apertura del beneficio fiscal a personas ajenas al ámbito familiar del titular, que se comprometan a su supervivencia.

Decimosexta.- La exclusión de los no residentes de las reducciones “inter vivos” por la adquisición de la empresa familiar y el patrimonio cultural, a que hace referencia el artículo 20.6 y 7 de la Ley 29/1987, son claramente discriminatorias y contrarias a la Constitución española, al mismo tiempo que contravenir la legislación comunitaria sobre libertad de establecimiento y libertad de circulación de personas y capitales en algunos supuestos.

De igual modo, la exclusión por la Ley 21/2001 a los *“no residentes”* de los beneficios fiscales autonómicos, al no haberse cedido la capacidad normativa a las CC.AA. con relación a los no residentes, puede infringir la legislación comunitaria. La regulación autonómica, tanto de las reducciones personales como objetivas, puede infringir las libertades comunitarias de circulación de personas, prestación de servicios, capital y la libertad de establecimiento, al discriminar situaciones objetivamente comparables, las de los residentes y no residentes. Una discriminación arbitraria y de una forma desproporcionada a los no residentes, sin existir una justificación que afecte al interés general que lo acredite, afectando a las libertades comunitarias.

Decimoséptima.- Se debe dar una nueva regulación normativa que garantice la neutralidad impositiva de las adquisiciones gratuitas de manera que se exija que la vivienda sea la habitual del adquirente y no del transmitente. Al mismo tiempo que, se matice la regulación de los seguros de vida.

Decimoctava.- Los beneficios a la transmisión de la empresa familiar derivados de la normativa autonómica constituyen una medida general que no está prohibida por la legislación comunitaria sobre ayudas de Estado, si se cumplen los requisitos enunciados por la legislación europea para facilitar fiscalmente su transmisión. Sin embargo, las medidas específicas como la donación de un dinero para la creación de una empresa o la adquisición de participaciones que deriven en el control de una sociedad, pueden considerarse medidas selectivas, al mismo tiempo que afectar a la libertad de establecimiento.

Del mismo modo, la no-aplicación de determinados beneficios fiscales autonómicos a los no residentes puede infringir la legislación comunitaria, así como las discriminaciones derivadas de condicionar los beneficios fiscales al ejercicio de la actividad económica en la propia Comunidad o respecto de entidades residentes en la misma, o de bienes en ellas radicados. Lo que podría generar un distinto valor de los bienes en función de su situación cuando haya un elemento tras fronterizo, lo que iría en contra de la reciente jurisprudencia del T.J.C.E. desde la sentencia de 11 de diciembre de 2003, *Barbier* (C-364/01) y sentencias concordantes.

Decimonovena.- Los reproches de inconstitucionalidad del Impuesto sobre adquisiciones gratuitas en España parecen infundados, de acuerdo con los argumentos señalados en este trabajo. Únicamente, en casos puntuales de la normativa, como por ejemplo en la determinación del ajuar doméstico, o la no-aplicación a los ciudadanos no residentes de las reducciones por la transmisión de la empresa familiar o el patrimonio cultural, podría llegarse a esa conclusión para estos casos específicos. Más bien, las alegaciones en contra de este gravamen están basadas en justificar la exención de las transmisiones dentro del grupo familiar, situación que de hecho se ha conseguido en la mayoría de las Comunidades Autónomas, en contra de la tributación de la capacidad económica individual, como ha refrendado el T.C. con relación al Impuesto sobre la Renta.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTÍNEZ, F.D y ADAME MARTÍNEZ, A.M., *La sucesión y el impuesto sobre sucesiones y Donaciones. Análisis de los argumentos a favor y en contra de su posible supresión*. Alcabala, Revista de Hacienda Pública de Andalucía. nº1, 2003, Páginas 91-141.
- ADAME MARTÍNEZ, F.D. *El sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general*, Comares, Granada, 1998
- AGULLÓ AGUERO, A. *Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario*. Civitas, REDF, nº 36. Madrid(1982).
- ALBIÑANA GARCÍA –QUINTANA, C. *Reforma Tributaria más reforma administrativa: experiencias históricas*. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, Nº 9. 1976.
- ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA, C., *Evolución histórico normativa de la Contribución sobre la Renta. La Acción Administrativa y Fiscal*, Madrid, 1956.
- ALBIÑANA GARCÍA –QUINTANA, C. *Consideraciones generales sobre la reforma –Ley de 26/12/1957*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. 1958, Nº 29.
- ALBI IBÁÑEZ, E. Impuesto sobre la Riqueza: una propuesta radical. Hacienda Pública Española . Nº 33. I.E.F. 1975. Páginas 233-246.
- ALBI IBÁÑEZ, E. *El análisis teórico de la distribución patrimonial y de los impuestos sobre el Patrimonio*. Hacienda Pública Española, nº 45.1977.IEF. Páginas 143-144.
- ALBI IBÁÑEZ, E. *Las transferencias intergeneracionales y las distribuciones de renta y patrimonio*. Hacienda Pública Española, nº 28.1974. Páginas 153-204.
- ALBI, *Teoría de la Hacienda Pública* . Ed. Ariel. Economía. Barcelona, 1992
- ALBI, IBÁÑEZ, E. *Teoría de la Imposición*, Ed. Ariel Economía, Barcelona, 1994.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Los Tributos Cedidos y la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica*. QF. Nº 22.1998.
- ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *La Inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2001.
- ALMUDÍ CID, J.M. *El Régimen Jurídico de Transparencia Fiscal Internacional*, IEF, Estudios Jurídicos, 2005, pág. 51
- AREGUI ARAMBURU. J, *Dos modelos de Estado: la Historia y la Norma*, INAP, 2005.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J., *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*, McGraw Hill, Madrid 1999
- ATKINSON, A., *La economía de la desigualdad*, Ed. Crítica S.A. Barcelona, 1981.
- BANACLOCHE PALAO, C, *Transmisión de la Empresa Familiar en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Aranzadi. Navarra, 2002.
- BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., *Impuestos sobre las Personas Físicas, IRPF, IRNR, IP e ISD*, La Ley, Madrid ,2004.
- BARBERÁN LAHUERTA, M.A. *El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, Cuadernos de Información Económica. Nº 173, 2003.
- BARBERÁN LAHUERTA, M.A. *La Imposición sobre las Herencias: situación actual, panorama comparado y perspectivas de reforma*, Granada, 2005.
- BARBERÁN LAHUERTA, M.A. *Impuesto sobre sucesiones*. Revista Asturiana de Economía nº 32. 2005. Páginas 95-115.

- BARBERÁN LAHUERTA, M. Á.: *El Presente y Futuro del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*. Cuadernos de Información Económica. Nº 173. 2003.
- B. BARTLETT, B. *The End of State Tax?*, *Special Report, Tax Notes*, 1997, págs. 105-110.
- BELTRÁN FLÓREZ, L. *El Impuesto sobre las Herencias*, Ed. Boch. Barcelona. 1945.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F. (1970). *Sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Revista de Hacienda Pública. 1970. Nº 2.
- BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, F., *l Impuesto sobre las Sucesiones y las Donaciones*, Comares, Granada, 1992
- BÉNITEZ DE LUGO, F. *Análisis del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su posible Inconstitucionalidad*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Madrid. Mayo-Agosto de 1988. XXXVIII. Págs 723-751.
- BÉNITEZ DE LUGO, F., *Sobre las Sucesiones y sobre las Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*. Revista de Hacienda Pública. Nº 2. 1970.
- BERLIRI, V., *El impuesto justo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.
- BILBAO ESTRADA, I. *Los Acuerdos tendentes de la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2006
- BORGIA SORROSAL, S: *La Valoración de los Bienes Inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio*. Crónica Tributaria. Nº 109, Instituto de Estudios Fiscales, 2003. Páginas 49-57
- BREÑA CRUZ, F. *El impuesto sobre el Patrimonio de las Personas Físicas. Antecedentes, naturaleza y funciones. Medidas urgentes de reforma fiscal*. Vol. 1. IEF. Madrid 1977. Págs. 82-84.
- BOLLO ARACENA. M.C, . *La prohibición de confiscatoriedad como límite constitucional a la tributación*, en AAVV., *Memoria de la Asociación española de Derecho Financiero de 1989*, Madrid 1991, páginas 209-210.
- BREÑA CRUZ, F. *Antonio Flores de Lemus y la imposición patrimonial española*. Hacienda Pública Española, números 42/43. I.E.F. Madrid 1976. Páginas 210 y 211.
- CAAMAÑO ANIDO, M., *Régimen Fiscal de las donaciones*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, 1993
- CALDERÓN CARRERO, J.M. *La Incidencia de la Globalización en la Configuración del Ordenamiento Tributario del siglo XXI*, IEF, DOC.Nº 20/06
- CALLE SAINZ, R. *La Hacienda Pública en la II República*. Ed. Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. 1981.
- CALVO ORTEGA, R., *Ordenamiento Tributario, en la Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid
- CARBAJO VASCO, D., *Síntesis de la Historia de las Reformas Tributarias Españolas (1900-1976)*. Instituto de Estudios Fiscales. Monografía nº 77.
- CÁRDENAS ORTIZ. R, *Las Ayudas de Estado y el derecho Comunitario*, Investigación Jurídica nº 3/03, Instituto de Estudios Fiscales, 2003
- CARRASQUER CLARÍ, M. *Tribuna Fiscal*. Revista Tributario Financiera. Nº 150, Abril 2003, páginas 74-98.
- CASADO OLLERO, G., *el principio de capacidad y el control constitucional de igualdad tributaria, Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional tributario*, Madrid , EDESA, 1980.
- CASTAÑO MARTÍNEZ, M.S. *Política Fiscal y Capital Social*, IEF, DOC, nº 3/2006

- CAYÓN GALIARDO, A. *A propósito del debate sobre la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Revista Técnica Tributaria. Nº 62. Julio-Septiembre 2003. Páginas 9-13.
- CENCERRADO MILLÁN, E.: *La tributación del patrimonio empresarial y profesional de la persona física*. Marcial Pons. Madrid.1995.
- CIMBALI, E. Derecho civil en sus relaciones económicas y sociales, Madrid. . 1893.
- CHECHA GONZÁLEZ, C. La Supresión del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Materiales para la reflexión. Pons –Idelco. Madrid.1996.
- CHECA GONZÁLEZ.C.:*La empresa familiar en nuestro ordenamiento tributario* (Impuesto sobre Patrimonio, Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones e IRPF). La fiscalidad de la empresa familiar. Monografía nº 15. Madrid 1999.
- CHECA GONZÁLEZ.C, “La tributación de la transmisión global inter vivos del patrimonio empresarial a favor de un solo adquirente que continúa realizando las mismas actividades empresariales del transmitente”, *Actualidad Tributaria*, nº 5, 1994
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F, FERREIRO LAPATZA, JJ.; MARTÍN QUERALT, J.;TEJERIZO LÓPEZ, J.M.; PÉREZ ROYO, F., *Curso de Derecho Financiero*, Parte Especial. XVIII edición. Marcial Pons. Madrid 2002.
- CORONA RAMÓN, E., *Mitos y Leyendas de la Política Fiscal*, Ediciones Drac, 1990
- CORTÉS DOMINGUEZ, M.: *Ordenamiento Tributario español* , I, Civitas, 1985
- CRUZ RODRÍGUEZ, B. *Consideraciones sobre la nueva Financiación Autonómica*. RDFHP. Nº 247. 1998.
- DUE, J, *Análisis económico de los impuestos*, Ed. El. Ateneo. Buenos Aires. 1990.
- EINAUDI, *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*, Ariel, Barcelona, 1963.
- ENCISO DE YZAGUIRRE, V. Análisis dinámico y estructural del comportamiento del impuesto sobre el Patrimonio en España, Inv. Jurídica nº1/04, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988.
- ESTAPÉ, F. *La reforma tributaria de 1845*. Instituto de Estudios Fiscales. 1971.
- ESTEBAN MARQUILLAS, J.M. *Un medio de Imposición Optima sobre Herencias*. Revista de Hacienda Pública. Nº 45, Instituto de Estudios Fiscales. 1977. Páginas 119-143.
- Estudios Jurídicos sobre la Reforma del Sistema de Financiación Autonómica. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid, 2003.
- FALCÓN y TELLA R., *Las reducciones en la base imponible del ISD en materia de vivienda habitual y empresa familiar: el discutible criterio de la Dirección General de Tributos*. Editorial Quincena Fiscal, nº 8/1999.
- FALCÓN Y TELLA, R. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, iustel, Madrid
- FALCÓN y TELLA R.: *los tributos cedidos y las competencias normativas de las comunidades autónomas*. Papeles de economía Española, nº 83, 2000, páginas 118-127. 2000.
- FELTRER RAMBAUD,L. *El debate del Impuesto sobre sucesiones y sus consecuencias en las explotaciones agrarias*. Revista de Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros. Nº 201. 2004. Páginas 11-55.
- FERNÁNDEZ VILLAYERDE, R. *Una Campaña Parlamentaria: Discursos pronunciados por Raimundo Fernández Villaverde*. Sucesores de Rivadeneyra. Madrid.1900.

- FLEMMING, J.S; LITTLE, M.D. *¿Porqué necesitamos un Impuesto sobre la Riqueza?*. Hacienda Pública Española . Nº 33. I.E.F. 1975. Página 247-297.
- FUENTES QUINTANA, E.: *Las reformas Tributarias en España. Teoría , historia y propuestas*. Las causas del debilitamiento del proceso reformador. . Editorial crítica Barcelona.1990
- FUENTES QUINTANA, E., *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*, Madrid. 1990.
- FUENTES QUINTANA, E, *Las reformas Tributarias en España*. Teoría, historia y propuestas. Editorial Crítica. Barcelona.1990.
- FUENTES QUINTANA, *Opciones Fiscales de los 80*, en Papeles de la Economía, número 27, 1987, páginas 194-273.
- FUENTES QUINTANA, E, *Los Principios de la Imposición Española y los Problemas de su reforma*. Discurso pronunciado en su ingreso en la Academia de Ciencias Sociales y Políticas. Madrid 1975.
- FUENTES QUINTANA, E.; *Hacienda Pública: principios y estructura de la imposición*, Madrid. 1990
- FUENTES QUINTANA, E, *Economía Política en la Transición Democrática Española* (fundamentos y enseñanzas de una experiencia). Pensamiento Iberoamericano. Nº 1, 1982.
- FUENTES QUINTANA, E. : *Los principios del reparto de la carga tributaria de España*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Nº 41. 1961.
- FUENTES QUINTANA.E. *La ideología de la reforma silenciosa*. Hacienda Pública Española, números 4/43. IEF. Madrid 1976.
- FUENTES QUINTANA, E. *La Reforma Silenciosa*. Información Comercial Española. Número extraordinario, agosto 1964. Páginas 51-64.
- GALE, W.G. y SLEMROD, J.B.: *Policy Watch for Estate Tax?*. Journal of Economic Perspectives, Vol. 15, nº1, Winter. Páginas 205-218.
- GALE,G.W. y SLEMROD, J.B. *Policy Watch for State Tax*, en Journal of economic Perspectives, vol.15, nº 1, winter ,2001, páginas 205-218.
- GALLEGO PERAGÓN, J.M., *Los Principios Materiales de Justicia Tributaria*, Editorial Comares, Granada, 2003.
- GARCÍA DORADO, F.: *La difícil compatibilidad del impuesto mínimo sobre el Patrimonio con la prohibición de confiscatoriedad* (comentario a la Sen. A.A. de 8 de julio de 2000). Impuestos. Revista de Doctrina, legislación y Jurisprudencia. Nº 13. Año XVIII. Julio 2002. Páginas 99-121.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: *Manual del sistema tributario español*. Civitas., Madrid. 1999.
- GARCÍA GÓMEZ, A. y BARBERÁN LAHUERTA, M.A. *el impuesto de Sucesiones y Donaciones desde la perspectiva autonómica. Competencias normativas y corresponsabilidad fiscal*, en Revista Aragonesa de Administración Pública, nº 22, 2003, Páginas 231-258.
- GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid 2000.
- GARCÍA PRATS, A., *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid, 1998.
- GARCÍA PRIETO, J.M. *Modificaciones sustantivas en el Impuesto de Derechos Reales*. Discurso leído en el acto de reopción en la Academia de Ciencias Económicas y Financieras. Barcelona 10 de enero de 1960.

- Gestión de los Tributos Cedidos a las Comunidades Autónomas. Principales conclusiones extraídas de las Visitas de la Inspección. Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda.(2005).
- GIARDINA, E. *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961
- GIMENO, J.A. y RUIZ HUERTA,J.: *El nuevo Estado Fiscal y financiación de las autonomías*, H.Blume Ediciones, 1981. Pags. 198-2002.
- GÓMEZ DE LIAÑO POLO, G. *Delitos contra el Patrimonio Cultural, especial estudio del contrabando de Patrimonio Histórico artístico*, IEF, DOC. Nº 12/2006.
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, J.M. Y BADENES. N.: Los impuestos y las decisiones de ahorro e inversión. Colección de estudios de la Fundación, nº 8. Funcas (2000).
- GRIZZOTTI, *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, 1935
- GUTTENTAG, *Key issues and Options in internacional Taxation: taxation in an Interdependent World*, BIFD, Nov.2001.
- HERGUETA GARCÍA.J.A. *Coordinación del Impuesto sobre la Renta y del Patrimonio con el de Sucesiones*. Crónica Tributaria. Nº 38.1981. Instituto de Estudios Fiscales. Págs. 95-106.
- HERRERA MOLINA, P.M. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Marcial Pons. Madrid. 1998.
- HERRERA MOLINA, P.M.: *Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: el conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos*. Impuestos, Tomo II/1996.
- Impuesto sobre las sucesiones y sobre los bienes de las personas jurídicas: Legislación Tributaria comentada. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid 1994.
- INFORME BRADFORD, *Propuesta para una reforma tributaria básica*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1986
- Impôts sur le Capital. Colletion Fiscalité Européenne. Mise à jour 1997-4.
- INFORME CARTER, Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid., 1975.
- INFORME LODÍN: *Impuesto progresivo sobre el Gasto*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983.
- INFORME MEADE, *Estructura y Reforma de la Imposición Indirecta*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. 1980.
- INFORME sobre el sistema tributario español (Libro Verde). Ministerio de Hacienda. Madrid.1973. Capítulo 6. Vol. PP. Páginas 305-354.
- INFORME sobre la reforma del Sistema de Financiación Autonómica: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda. Madrid ,2002.
- JARACH, D.: *El impuesto sobre el Patrimonio*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. 1972.
- KALDOR, N. *Indian Tax Reform: report of survey*, Ministry o Finace.Delhi.1956. Contenido en la sección de documentos de Hacienda Pública Española. Nº 18.1972.
- KOLIKOFF, L y SUMMERS, L, *The Role of intergeneracional Transfers in aggregate capital Acumulation*, Journal of Political Economy, vl., 89, nº 4, 981). , págs. 706-732.
- La Gestión de los Tributos Cedidos a las Comunidades Autónomas. Principales conclusiones extraídas de las Visitas de la Inspección. Inspección General. Ministerio de Economía y Hacienda, 2005.
- LAGO MONTERO, J.M. *El Poder Tributario de las Comunidades Autónomas*. Aranzadi .2000.

- LAMO DE ESPINOSA ROCAMORA, *El debate del Impuesto sobre sucesiones y sus consecuencias en las explotaciones agrarias*. Revista de Española de Estudios Agrosociales y Pesqueros. Nº 201. 2004. Páginas 11-55
- LEROY-BEAULIEU, P, *Ciencia delle Finance*, Biblioteca dell'Economista, Terce Serie, T 10, Turín. .1883.
- LÓPEZ CORDÓN, M.V. *Estudios de Historia Contemporánea*. Siglo XXI de España Editores, 1978.
- LÓPEZ ESPANDAFOR, C.M. *Incidencia del Derecho Internacional General en Materia Tributaria*, IEF, 2005.
- LOZANO SERRANO, C., *Consecuencias de la Jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y tributario*, Civitas, Madrid, 1990
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: *El régimen de las sociedades patrimoniales, un paso más en la elusión fiscal a través de sociedades*. CEF. Revista de Contabilidad y Tributación. Nº 249, Diciembre 2003. Página 59-85.
- MARAÑÓN, J., *Impuestos de Derechos Reales y Transmisión de Bienes y sobre bienes de las personas jurídicas*. Madrid .1926.
- MARTÍNEZ ESTERUELAS, C., *El Impuesto de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes*. Revista de Derecho Financiero, nº 41. Madrid 1961.
- MARTÍNEZ GARCÍA -MONCÓ, J., *Los gastos sociales en el derecho español*, Valladolid, Lex Nova, 1990, pág. 106.
- MARTÍNEZ LAGO, M.A. *Función motivadora de la norma tributaria y prohibición de confiscatoriedad*. Civitas.REDF nº 60. Madrid (1988. Páginas 642-646.
- MARTÍN LÓPEZ,J., *Competencia Fiscal Perjudicial y Ayudas de Estado en la Unión Europea*, Tirant lo blanch, Monografías 411, Valencia, 2006
- MARTÍN NIÑO, J., *La Hacienda Española y la Revolución de 1868*, Estudios de Hacienda Pública. Ministerio de Hacienda, 1986.
- MARTÍN QUERALT, J. *El Diseño constitucional de la Hacienda de las Comunidades Autónomas*. REDF, nº 101. 1998.
- MERINO JARA, I. *El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Problemas actuales*, Aranzadi Editorial, Navarra, 2001.
- MUSGRAVE, R y MUSGRAVE, P, *Hacienda Pública; teórica y aplicada*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1980.
- NAVARRO EGEA, M, *Incentivos fiscales a la pequeña y mediana empresa*. Marcial Pons, 1999.
- NEUMARK, F. *Principios de Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1974.
- NIETO MONTERO, J.J., *Beneficios Fiscales en la Transmisión hereditaria de la Vivienda Habitual*. Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia. Nº 7. Año XVIII- Abril 2001. Páginas 14-110.
- OCDE. *The Taxation Net Wealth, capital gains of individuals*: Comité de Fiscal Affairs.O.E.C.D. Versión castellana de Estudios Económicos nº 96. 1979. Páginas 201-229.
- PABLOS DE ESCOBAR, L. *La imposición personal sobre la riqueza: su papel en los sistemas actuales*. Revista de Hacienda Pública Española. Monografía 2001. Páginas 281-322.
- PABLOS DE ESCOBAR, *Incidencia y Tipos Efectivos del Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, Papeles de Trabajo, I.E.F., 2006, pág. 7.
- PABLOS DE ESCOBAR, L. *La Imposición sobre la Riqueza. Su papel en los sistemas tributarios actuales*, Investigación para el I.E.F, Mimeo, 2006.

- PABLOS DE ESCOBAR, L. *Una valoración del Impuesto sobre el Patrimonio Neto*. Monografía nº 86. I.E.F.
- PABLOS ESCOBAR, L.: *Evolución y Funcionalidad del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid. 1989. Páginas 1-131.
- PÉREZ DE AYALA, J.L.: *Los principios de justicia del impuesto en la Constitución española*, en AA.VV.: *Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España. Madrid .1986.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. *el régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado*, IEF, DOC nº 22/06
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. *Impuestos*. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia. N 6, Año XVIII- Marzo 2002. Página 99-110.
- PÉREZ GONZÁLEZ. P; CANTARERO PRIETO.D, *Descentralización y Crecimiento Económico en las Regiones Españolas*, IEF, papeles de trabajo, nº 5/2006
- PÉREZ DE LAS HERAS.B, *El Mercado Interior Europeo: Las Libertades económicas comunitarias: mercancías, personas, servicios y capitales*. Universidad de Deusto, 2004
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. *El Impuesto sobre Sucesiones en el ámbito de las Comunidades Autónomas de Régimen Común*. Carta Tributaria. Nº 22/2005. Página 1-25.
- PÉREZ- FADÓN MARTÍNEZ, J., *Las nuevas reducciones del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*. Tribuna Fiscal. Revista Tributaria y Financiera. Nº104, Junio 1999. Página 53-67.
- PÉREZ- FADÓN MARTÍNEZ, J. *Régimen Fiscal de la empresa familiar*. Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia. Nº 7. Año XVIII. Abril 2002.
- PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. *Comentarios sobre las novedades para el ejercicio 2003 en los impuestos patrimoniales*. Tribuna Fiscal. Revista Tributaria y Financiera. Nº 149. Marzo 2003. Pág. 63-79.
- PEÑA ALONSO,J.L., *Las Adquisiciones por herencia y donación sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, IEF-Marcial Pons, Madrid, 1992.
- PESET, M.: *EL Impuesto sobre Sucesiones en nuestra historia*, Palau 14, nº 1, 1987.
- PIGOU, A. *Un estudio sobre la Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. .1974.
- PLAZA VÁZQUEZ.A., *“El valor real” tributario*, Aranzadi. Pamplona 2000.
- POZUELO ANTONI, F. *El Futuro de la Imposición Patrimonial en España*. . Alcabala. Revista de Hacienda Pública de Andalucía nº 1. 2003. Página 25-51.
- POZUELO ANTONI, F. *Estudios Financieros las nuevas reducciones del impuesto sobre sucesiones y donaciones*, nº 127.2001.
- PUVIANI,A. *Teoría de la Ilusión Financiera*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, 1972
- RAMALLO MASSANET. J, *Elementos Innovadores y cuantificación*, en la obra colectiva *Comentarios a la nueva ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*, La Ley, Madrid 1988.
- RAMIREZ, B. *Fiscalidad*, todos los ejercicios. Ed. Distribuciones S.A. Logroño1999.
- RAMOS PRIETO, E., *La cesión de impuestos del Estado a las CCAA.*, Edt. Comares, Granada. 2004.
- RECUERO ASTRAY, J. *El Proyecto de Ley del Impuesto de Sucesiones y Donaciones*, IEF, 1977, Madrid.
- ROCA LÓPEZ. M.: *Principales Beneficios Fiscales para la Empresa Familiar. Fiscalidad para el empresario familiar*. CISS Praxis, Julio 2000.

- ROCHE LAGUNA. I, *La integración europea como límite a la soberanía fiscal de los Estados miembros (armonización de la imposición directa en la Comunidad Europea)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- ROMANI BIESCAS. A. *El Impuesto sobre el Patrimonio Neto*. Hacienda Pública Española. Nº 62. IEF. Madrid 1980. Páginas 297-312. Con un resumen de la propuesta del Libro Verde.
- ROZAS VALDÉS. J.A., *Presunciones y figuras afines en el Impuesto sobre Sucesiones*, IEF, 1988,-Marcial Pons.
- SÁEZ LOZANO, J.L., *Actitudes de los Españoles hacia la Hacienda Pública*, IEF; Papeles de Trabajo, nº22/2006.
- SAÍNZ DE BUJANDA, F. *Lecciones de Derecho financiero*, 10ª edición, Servicio de publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1993
- SÁNCHEZ MALDONADO, J. *La Financiación Autonómica: problemas y propuestas de reforma*. Alcabala. RHP. De Andalucía. Nº 2/1994.
- SAINZ DE VICUÑA, A., *Revista de Hacienda Pública de Andalucía*. nº 1.2003. Páginas 25-51.
- SEER ROMAN: Roman. La Tributación del capital Mobiliario en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Alemania. *Crónica Tributaria*. Nº 105(2002). Página 102-111.
- SERRANO ANTÓN, F., *Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal*, IEF, DOC ° 18/06
- SEVILLA SEGURA, J., *Diez Lecciones sobre Financiación Pública y Diseño Tributario*, IEF. Madrid 1987.
- SLEMROD. J. *Does Atlas Shrug? The Economic Consequences of taxing Rich*, New York, 2000, Harvard University Press and Russell Sage Foundation.
- SIMÓN ACOSTA, A., *La fiscalización de las sucesiones y donaciones*, Lex Nova, 2ª edición, Valladolid
- SIMONS, H. *Personal Income Taxation*. University of Chicago Press, 1938, versión castellana de los caps. II y III en *Hacienda Pública Española*, nº 3, 1970, páginas 195-219.
- Sistema Tributario Español. Criterios para su Reforma. (Libro Blanco). Ministerio de Hacienda. Madrid .1976. Páginas 297-312.
- SHOUP, C, *Hacienda Pública*. Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Economía y Hacienda. 1980.
- SMITH, A. Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones. Junta de Castilla y León. Valladolid. 1997.
- SOLÉ VILLALONGA, G. *La Reforma Fiscal de Villaverde 1899-1900*. Editorial de derecho financiero. Madrid.1967.
- SOLER ROCH. M.T., “Las medidas Fiscales selectivas en la jurisprudencia del TJCE sobre ayudas de Estado”, *Quincena Fiscal*, n 14, Julio-2006.
- SOTO GUINDA, J.: *Reino Unido: los libros verde y blanco de los impuestos sobre el patrimonio y las donaciones*. *Crónica Tributaria* nº 10.1974. Páginas 125-140.
- TALLADA PAULÍ, J.M. *Historia de las Finanzas Españolas*. Espasa Calpe .1946.
- TEZANOS, J. F.: *Estructura de clases y conflictos de poder en la España pos-franquista*. Ed. Edicusa.1978.
- TOVILLAS MORÁN, J.M.: *La Exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional*. Impuestos- Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia. Nº 5-Año XVIII(2002). Páginas 15-45.
- TIPKE .K. *Die Steuerechtsordnung*, Tomo II. Colonia (1993).

- VANISTENDAEL, F., *The limits of the new Community Tax Order*, Common Market Law Review, 1994
- VELARDE, J: *La política Económica de la Dictadura*. Ed. Guadarrama. Madrid 1967.
- VILASECA MARCEL, J.M.: *El documento en los Impuestos de Derechos Reales y Timbre*. Revista de Derecho Financiero. Nº 21. Marzo 1956.
- VILLARÍN LAGOS, M. *La cesión de impuestos estatales a las Comunidades Autónomas*, Lex Nova, Valladolid, 2000
- WAGNER, A., *La Scienza delle finanze, versión italiana del original alemán de M. Ferraris y G. Bistolfi*, ed. Biblioteca dell'economist, vol. X, Turín, 1891.
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*, IEF, 2007

VII

PROPUESTAS DE REFORMA

